

THESIS / THÈSE

MASTER EN SCIENCES DE GESTION À FINALITÉ SPÉCIALISÉE EN BUSINESS ANALYSIS & INTEGRATION

La réforme de l'impôt des sociétés, un changement en faveur des PME ?

Mendes Nunes, Thibaud

Award date:
2020

Awarding institution:
Universite de Namur

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Université de Namur

Faculté des sciences économiques, sociales et de gestion

Année académique 2019-2020

La réforme de l'impôt des sociétés,
un changement en faveur des PME ?

Mendes Nunes Thibaud

Mémoire présenté en vue de l'obtention du grade de Master 120
en sciences économiques de gestion (orientation économie)

Avant-propos

Ce mémoire rentre dans le cadre de l'obtention de mon diplôme en Master de Sciences de gestion de l'université de Namur. Il étudiera l'impact de la réforme de l'impôt des sociétés sur les PME belges.

Le sujet de ce mémoire m'a directement beaucoup intéressé puisque l'aide et le conseil des petites sociétés me tiennent à cœur depuis longtemps. La fiscalité étant un domaine en constante évolution, pouvoir comprendre les modifications apportées par cette réforme importante me permettra d'être à jour dans ce domaine. De plus, cela me permettra d'enrichir mes connaissances dans des domaines autres que le management ou la finance afin d'avoir une vision pluridisciplinaire.

Cette étude a comme principale ambition d'analyser le droit fiscal lié à la réforme de l'impôt des sociétés avec une autre vision que celle d'un juriste, soit selon un point de vue managérial/économique puisqu'il s'agit de mes domaines de prédilection. Ainsi, je reprends comme base le droit fiscal tout en essayant d'y inclure des analyses propres aux sciences de gestion.

De nombreuses difficultés sont survenues lors de ce mémoire. Elles concernent par exemple l'utilisation de textes juridiques précis tels que les textes de loi, les circulaires ... qui pour un novice en droit représente un challenge important. Elles concernent également la disponibilité d'ouvrages, de rapports ou autres revues scientifiques portant sur le sujet, puisque cette réforme est toute récente (certains documents pouvaient donc ne pas refléter la réalité).

Remerciements

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner toute ma gratitude.

Je voudrais tout d'abord adresser toute ma reconnaissance à mon promoteur, Monsieur Pierre-Frédéric Nyst et Madame Sophie Fery pour leurs judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion.

Je désire aussi remercier les professeurs de l'université de Namur, qui m'ont fourni les outils nécessaires à la réussite de mes études universitaires.

Je tiens à remercier spécialement Christine Schotte, qui fut la première à me faire découvrir le sujet qui a guidé mon mémoire.

Je voudrais exprimer ma reconnaissance envers les amis et collègues qui m'ont apporté leur soutien moral et intellectuel tout au long de ma démarche.

Enfin, un grand merci à Patricia Cordier pour ses conseils concernant mon style d'écriture, ils ont grandement facilité mon travail.

Plan

Chapitre 1 : Introduction

Chapitre 2 : Cadre juridique de la qualité de petite société

Chapitre 3 : Les opérations de détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés

Chapitre 4 : Analyse des aspects de la réforme du 25 décembre 2017 impactant les PME

Chapitre 5 : Réflexions critiques sur l'impact des nouvelles mesures de la réforme de l'I.SOC sur les PME

Chapitre 6 : Conclusion

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux

Tableau 1 : Caractéristiques de la petite société avant et après la loi du 18 décembre 2015

Tableau 2 : Exemple théorique de la règle de la consistance

Tableau 3 : Augmentation des Caractéristiques de la petite société avant et après la loi du 18 décembre 2015

Tableau 4 : Tableau comparatif entre ancien et nouveau régimes

Tableau 5 : Comparaison entre la DCR et DPI pour l'ancien régime

Tableau 6 : Comparaison entre la DCR et DPI pour le nouveau régime

Tableau 7 : Application de la règle de la corbeille

Tableau 8 : Exemples de la règle de la corbeille

Tableau 9 : Phasage des mesures de la réforme de l'impôt des sociétés

Tableau 10 : Exemple de charges payées d'avance

Tableau 11 : Comparaison des déductions par type de voiture avant et après la réforme

Tableau 12 : Exemple déduction pour investissement avant et après la réforme de l'impôt des sociétés

Tableau 13 : Diminution du taux d'actif sans risque (en%)

Tableau 14 : Exemple de réduction de capital avant la réforme de l'impôt des sociétés

Tableau 15 : Exemple de réduction de capital à partir le 1er janvier 2018

Tableau 16 : Taux nominaux au sein de l'UE-28

Tableau 17 : Baisse des taux de l'I.Soc

Tableau 18 : Exemple de la condition de rémunération minimum si revenu imposable inférieur à 45.000

Tableau 19 : Transfert de la taxation de l'I.Soc à l'IPP avec la condition de rémunération minimale

Tableau 20 : Exemple de mauvaise répartition de versements anticipés

Chapitre 1 : Introduction

Durant de nombreuses années, la Belgique a été considérée comme un paradis fiscal pour de grosses multinationales grâce à plusieurs systèmes permettant de limiter fortement leur imposition, tels, notamment, le système de déductions des intérêts notionnels.

Les petites sociétés pouvaient aussi profiter de ce système de déductions d'intérêts notionnels. Cependant, étant beaucoup moins capitalisées, cette déduction était pour eux beaucoup moins intéressante. Elles se voyaient taxer à taux d'imposition élevé assez vite.

Depuis plusieurs années, plusieurs mesures ont été mise en place afin qu'une plus grande équité puisse exister entre les petites et grandes sociétés.

Ce fut par exemple le cas lors de l'application de **la Fairness Tax** (Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, articles 43 à 51 et art. 219 ter du C.I.R/92.) lors de l'exercice d'imposition 2014. Elle avait comme but de créer une base taxable minimum pour les grandes sociétés qui versaient des dividendes. Cependant, celle-ci fut reconnue par la Cour constitutionnelle comme ne respectant pas le principe "*selon lequel tout contribuable doit pouvoir déterminer, avec un niveau minimum de prévisibilité, le régime fiscal qui lui sera appliqué*" (Arrêt de la cour constitutionnelle, 1^{er} mars 2018, n°24/2018). Avec la création d'une base d'imposition minimum, la réforme de l'impôt des sociétés devait prévoir la suppression de la **Fairness Tax** (circulaire 2018/C/106 du 03/09/2018 concernant l'arrêt n° 24/2018 du 01.03.2018 de la Cour constitutionnelle sur le recours en annulation contre la *Fairness Tax*). Cependant, La Cour de justice de l'union européenne a considéré que cette mesure pouvait constituer une violation de la liberté d'établissement du droit européen (concernant la directive mère-filiale). Dès lors, « *Un arrêt de la Cour constitutionnelle du 1er mars 2018 (n° 24/2018), rendu sur les questions préjudicielles posées à la CJUE a décidé de l'annulation intégrale du régime de la Fairness Tax avec effet à partir de l'exercice d'imposition 2019. La suppression légale susvisée n'est donc plus nécessaire.* »

En parallèle de cela, la Belgique avait un des taux nominaux les plus élevés d'Europe. Dès lors, un objectif de la réforme de l'impôt des sociétés a donc été de rendre la Belgique plus attirante au niveau international en baissant le taux nominal et ainsi la remettre dans la moyenne européenne.

La réforme de l'impôt des sociétés a été l'un des plus grands changements sur le plan de la fiscalité belge de ces dernières années en affectant cette dernière de manière structurelle. En conservant cette volonté d'équité entre les petites et grandes sociétés, de nombreuses adaptations ont donc été faites lors de la rédaction de la loi du 25 décembre 2017 portant sur la réforme de l'impôt des sociétés.

Seulement cela suffira-t-il pour mettre les petites et grandes sociétés sur un pied d'égalité au niveau fiscal ? Les abus qui amenaient certaines grandes sociétés à ne presque pas payer d'impôt vont-ils cesser ? Ou tout simplement, la réforme de l'impôt des sociétés va-t-elle favoriser les petites sociétés ?

J'essayerai dans ce mémoire de répondre à cette dernière question en analysant les mesures de la réforme de l'impôt des sociétés affectant (certaines plus particulièrement) les PME, ainsi que l'impact que la loi du 25 décembre 2017 portant sur la réforme de l'impôt des sociétés va avoir sur leurs bénéfices.

Pour cela, je commencerai par définir la notion de « **petite société** » aux yeux de la loi. Ensuite j'analyserai plus en profondeur les opérations de détermination de la base imposable afin de voir les changements apportés de façon générale par la loi du 25 décembre 2017 portant sur la réforme de l'impôt des sociétés (ci-après : I. Soc) à toutes les sociétés. Par la suite, je continuerai ce travail en reprenant toutes les modifications importantes touchant les petites sociétés afin de comprendre leurs finalités. Enfin, afin de rendre ce mémoire plus concret, j'utiliserai un exemple de petite société dans le but de voir ce que plusieurs de ces mesures peuvent avoir comme conséquences sur ce genre d'entreprise, avant de conclure ce mémoire.

Chapitre 2 : Cadre juridique de la qualité de petite société

Section 1. Définition et critères de la notion de la petite société dans le droit belge des sociétés

La qualité de **petite société** a toujours eu pour but d'essayer de favoriser le développement de sociétés de petite taille en leur accordant certains avantages fiscaux. Les intérêts de favoriser les PME sont multiples. Tout d'abord, les petites sociétés ne se délocaliseront pas à l'inverse des grosses structures qui peuvent se déplacer plus facilement à travers le monde afin de profiter de régimes fiscaux avantageux ou de main d'œuvre moins cher. De plus, les petites sociétés créent de l'emploi dans leurs zones d'implémentation et recourent souvent à des contrats de travail plus solide tels que les CDD ou CDI. Il est donc important de favoriser ce type de société qui auront un impact plus positif sur l'économie que de très grosses structures.

Le tissu économique de la Belgique étant fortement composé de ces PME, il est important d'avoir une bonne vision de la notion de petite société et cela afin de préserver cette valeur économique.

Le terme de petite société n'est pas décrit directement dans le Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R/92). Ce dernier reprend la notion directement du nouveau Code des sociétés et associations (CSA, art. 1 :24, §1^{er} ; anciennement, C. Soc., art. 15, §1^{er}) qui définit la « **petite société** » comme une société dotée de la personnalité juridique et qui ne dépasse pas, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, plus d'une des trois limites suivantes :

Tableau 1 : Caractéristiques de la petite société avant et après la loi du 18 décembre 2015			
	Avant loi du 18 décembre 2015	Après loi du 18 décembre 2015	Augmentation
Nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle	50	50	
Chiffre d'affaires annuel, hors TVA	7.300.000	9.000.000	23,29%
Total bilantaire	3.650.000	4.500.000	23,29%

Source : inspiré de la loi du 18 décembre 2015

La loi du 18 décembre 2015 de transposition, en droit des sociétés, de la directive européenne **2013/34/UE** (directive dite « comptable ») a augmenté les limites du chiffre d'affaires ainsi que celles du total bilantaire d'un peu plus de 23%.

De plus, avant cette loi, une règle supplémentaire existait. Il s'agissait d'une règle qui faisait passer n'importe quelle société ayant plus de 100 travailleurs occupés en moyenne annuelle en statut de grande société. Cependant, cette règle n'a pas été reprise pour les nouveaux seuils. Il est donc possible aujourd'hui d'avoir plus de 100 travailleurs occupés en moyenne annuelle sans passer en grande société, si aucun des autres seuils n'a été dépassé.¹

Section 2. Règle de la consistance

La règle de la consistance s'est ajoutée pour la détermination de la qualité de la société lors de la loi du 18 décembre 2015.

Cette nouvelle règle de la consistance veut que le changement de petite à grande société, ou inversement, ne se base plus exclusivement sur le dépassement de plus d'un des seuils du dernier exercice comptable clôturé ou de l'avant dernier exercice comptable clôturé mais sur le dépassement de plus d'un des critères lors des deux exercices comptables précédents, càd

¹ SCHOTTE, Christine. *Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019*. Namur : Université de Namur, 2018. p.2

pendant deux exercices comptables consécutifs (CSA, art 1 :24, §2 ; anciennement, C. Soc., art 15, §2).

Afin d'expliquer cette nouvelle règle, je vais reprendre un cas théorique afin de montrer la stabilité apportée par cette règle. Ensuite, j'utiliserai un exemple concret qui aura pour rôle de mettre en avant la vision long terme de cette règle de la consistance.

Tableau 2 : Exemple théorique de la règle de la consistance					
Exercice	2018	2019	2020	2021	2022
Dépassement de plus d'un des critères	Non	Oui	Non	Oui	Non
Avant loi du 18 décembre 2015	Petite société	Petite société	Grande Société	Grande Société	Grande société
Après loi du 18 décembre 2015	Petite société	Petite société	Petite société	Petite société	Petite société

Source : inspiré de la loi du 18 décembre 2015

Pour cet exemple, j'ai repris une société qui sur 5 ans, dépassait plus d'un critère une année sur deux : nous pouvons voir qu'avant la loi du 18 décembre 2015, la société aurait eu la qualité de grande société en 2020, en 2021 et en 2022. Alors qu'avec la nouvelle loi, cette société n'aura jamais cette qualité de grande société.

De par cet exemple, nous pouvons dire que **la règle de consistance** est une règle permettant de ne pas changer le statut de la société chaque année.

Section 3. Les sociétés liées

3.1. Définition et méthodes d'adaptation des critères

Comme pour la définition de petite société, le Code des impôts sur les revenus (C.I.R/92) n'a pas de définition propre aux **sociétés liées** et donc se réfère au Code des sociétés et associations (CSA., art. 1 :20 ; anciennement, C. Soc., art.11).

Sur base de l'article 1 :20 du CSA (C. Soc, art.11) : « Pour l'application du présent code, il faut entendre par :

1° " sociétés liées à une société " :

a) les sociétés qu'elle contrôle ;

b) les sociétés qui la contrôlent ;

c) les sociétés avec lesquelles elle forme consortium ;

d) les autres sociétés qui, à la connaissance de son organe d'administration, sont contrôlées par les sociétés visées sub a), b) et c) ;

2° " personnes liées à une personne ", les personnes physiques et morales lorsqu'il y a entre elles et cette personne un lien de filiation au sens du 1°.

Le contrôle est de droit et présumé de manière irréfragable (CSA, art.1 :14, § 2 ; C. Soc, art.5, § 2) :

- lorsqu'il résulte de la détention de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou droits d'associés de la société en cause ;
- lorsqu'un associé a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs ou gérants ;
- lorsqu'un associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société en cause ou de conventions conclues avec celle-ci ;
- lorsque, par l'effet de conventions conclues avec d'autres associés de la société en cause, un associé dispose de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou droits d'associés de celle-ci ;
- en cas de contrôle conjoint.

Lorsqu'une société est considérée comme liée, elle devra prendre en compte ce lien lors de la vérification du dépassement des seuils. Pour cela, il existe deux méthodes, **la méthode classique et la méthode alternative**. Ces deux méthodes sont analysées ci-après.

3.2. Méthode classique : consolidation des comptes

Lorsqu'une société est liée à une ou plusieurs autres sociétés, pour déterminer si elle a la qualité de petite société, il y aura lieu, sur le plan fiscal, de consolider ses critères en termes de total du chiffre d'affaires, ainsi que du total bilantaire avec ceux des sociétés avec lesquelles elle est liée (CSA, art. 1 : 24 §, al 1er ; C. Soc, art. 15, § 6, al 1^{er}). Au niveau du nombre de travailleurs employés en moyenne annuelle, il s'agira d'une simple addition des travailleurs employés en moyenne annuelle de chaque société

À partir de ces montants consolidés, il est possible alors de vérifier si ceux-ci ne dépassent pas les seuils comme vus précédemment. Cependant, cette technique est couteuse pour les sociétés qui n'ont pas besoin de faire consolider leurs comptes puisqu'il s'agit d'un travail comptable assez complexe.

3.3. Méthode alternative : addition des critères

Afin de limiter la charge administrative, il est possible de faire une simple addition des critères du total du chiffre d'affaires et du total bilantaire (ainsi que du nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle, comme dans la méthode consolidée).

Cependant, vu que les différentes opérations ne sont pas retirées du total (ex. : achat et ventes intragroupes, prêts ...), dans cette méthode alternative, **les seuils du total du chiffre d'affaires et du total bilantaire sont augmentés de 20 %** (CSA, art. 1 : 24 §, al 2 ; C. Soc, art.15, § 6, al 2).

Que ce soit pour la technique classique ou alternative, les règles de qualification de la petite société restent les mêmes que pour les sociétés non liées, le seul changement venant des seuils de la version alternative.

Tableau 3 : Augmentation des Caractéristiques de la petite société avant et après la loi du 18 décembre 2015			
	Seuils de base	Seuils majorés	Augmentation en %
Nombre de travailleurs occupés en moyenne annuelle	50	50	
Chiffre d'affaires annuel, hors TVA	9.000.000	10.800.000	20%
Total bilantaire	4.500.000	5.400.000	20%

Source : inspiré du CSA

Chapitre 3 : Les opérations de la détermination de la base imposable à l'impôt des sociétés

Section 1. Comparaison entre l'ancien et le nouveau régime

1.1. Création de deux groupes de déductions fiscales

1.1.1. Aspects théoriques

La loi du 25 décembre 2017 de réforme de l'I.Soc a impacté la détermination de la base taxable.

De nouvelles opérations ont été ajoutées et d'autres ont été modifiées. Certaines déductions fiscales ont été divisées en deux parties, ce qui a abouti à la détermination de la base taxable en désormais 14 opérations (au lieu de 10 auparavant). D'un côté, la partie de la déduction qui est liée à la période imposable et de l'autre, la partie de la déduction reportée provenant d'années antérieures. Il y a donc désormais une plus grande frontière entre les déductions annuelles et reportées. Cette différenciation a été mise en place afin que ces deux parties soient traitées différemment lors du calcul de la base imposable.

Désormais, les déductions fiscales sont divisées en deux groupes (C.I.R/92, art.207, al.1 à 3 nouveaux).

Le premier groupe reprend principalement des déductions fiscales liées à la période imposable (opération 3 à l'opération 8). A titre d'exception, les déductions pour investissement sont celles qui proviennent tant de l'année que d'une année précédente. Les RDT et les déductions pour revenus d'innovation repris dans ce groupe ne peuvent provenir que de l'année.

La **base imposable intermédiaire** (Ci-après appelée **BII**) représente le solde du résultat fiscal de la période diminuée des déductions du premier groupe. Cette nouvelle base intermédiaire, créée lors de la réforme, joue un rôle important puisque la règle de la corbeille se base dessus afin de déterminer si l'ensemble du deuxième groupe de déduction peut être déduit ou non.

Le deuxième groupe peut faire l'objet d'une base taxable minimum, appelée **règle de la corbeille**. Cette mesure a été mise en place afin d'éviter que certaines sociétés puissent

annuler presque entièrement leur base imposable avec des déductions provenant du groupe 2. Ce groupe est constitué de la déduction pour capital à risque (non reportable) et de déductions fiscales reportables provenant d'années antérieures, à l'exception toutefois de la déduction pour investissement reprise dans le premier groupe (opération 9 à 14).

Lors de ce chapitre, je reprendrai principalement les modifications liées à l'ordre des opérations et non pas directement au contenu de celles-ci. J'analyserai l'ensemble des mesures impactant les PME dans le chapitre 4 - Analyse du cadre de la réforme du 25 décembre 2017 et de son impact sur les PME.

1.1.2 Comparaison de l'ancien et du nouvel ordre de la détermination de la base imposable

Le tableau ci-dessous reprend les différentes étapes nécessaires afin de déterminer la base taxable.

Les deux régimes reprennent le résultat comptable comme point de départ. Afin de trouver le résultat fiscal il faudra tout d'abord reprendre le résultat de l'année (toutes les sociétés n'ayant pas une comptabilité se terminant au 31/12) et ensuite ventiler ce résultat par zone géographique. Ensuite afin d'obtenir la base imposable, Il faudra appliquer à ce résultat fiscal les diverses déductions décrites ci-dessous.

Tableau 4 :

Tableau comparatif entre ancien et nouveau régimes

	Ancien régime	Nouveau régime
	= Résultat comptable	
1	Détermination du résultat fiscal de la période imposable	Détermination du résultat fiscal de la période imposable
2	Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique	Ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique
	= Résultat fiscal	
3	Déduction des éléments non imposables	Déduction des éléments non imposables
4	Déduction des revenus définitivement taxés (Année + reportés)	Déduction des revenus définitivement taxés de l'année
5	Déduction pour revenus de brevets	Déduction pour revenus de brevets à titre transitoire
6	Déduction pour revenus d'innovation (Année+ reportés)	Déduction des revenus d'innovation de l'année
7	Déduction pour capital à risque (de l'année)	Déduction pour investissement de l'année et reportée
8	Déduction des pertes fiscales antérieures	Déduction de transferts intra-groupe
	= Base imposable intermédiaire	
9	Déduction pour investissement (année et reportée)	Déduction pour capital à risque incrémentale de l'année
10	Déduction pour capital à risque reportée et accumulée jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus (ancien stock de DCR reporté illimité ou sur les 7 périodes imposables suivantes)	Déduction des revenus définitivement taxés reportés
11		Déduction pour revenus d'innovation reportée
12		Déduction des pertes fiscales antérieures
13		Déduction de l'ancien stock de DCR reporté (illimité)
14		Déduction de l'ancien stock de DCR reporté (sur les 7 périodes imposables suivantes)
	= Base imposable	

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

1.1.3. Réflexions sur les modifications opérées dans l'ordre des déductions fiscales

La déduction pour capital à risque de l'année ne fait pas partie du premier groupe des déductions fiscales, à l'inverse de la déduction pour investissement (ci-après : DPI) qui elle s'y retrouve (tant celle de l'année que la DPI reportée).

Puisqu'il n'est possible de choisir qu'une seule des déductions entre la DPI **ordinaire réservée aux PME** et la DCR, les petites sociétés seront plus enclines à utiliser la déduction pour investissement qui a été rendue très intéressante (taux temporaire fixé à 20% pour les investissements effectués entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019). Précédemment, sa place dans l'ordre des déductions favorisait très nettement la DCR puisque la DPI se situait après la déduction des pertes fiscales antérieures qui sont reportables sans limites de temps. Dès lors, la DPI, qui de plus était fixée au taux de 8% et non de 20%, avait moins d'intérêts. Un calcul comparatif devait être fait afin de connaître la déduction la plus importante (celle-ci variant au cas par cas)

Un autre impact positif venant de cette modification d'ordre des déductions vient du déplacement des RDT reportés. Précédemment, Les RDT reportés arrivaient avant la DCR de l'année et la déduction pour revenus de brevets. Ces dernières n'étant pas reportables, ce système était désavantageux pour le contribuable qui voyait les déductions non reportables passer après celles qui l'étaient. Cependant, avec la nouvelle réforme, les RDT ont été divisés en deux parties dont les reportés qui se trouvent maintenant dans le deuxième groupe après les DCR incrémentales.

1.1.3.1. Exemple du choix entre DCR et DPI ordinaire ancien régime

La société A est une petite société qui dispose au cours de l'exercice d'imposition 2016 des caractéristiques suivantes :

- Capitaux propres : 300 000€
- Taux OLO ex imp 2016 : 2,13% (càd 1,63 % (taux de base) + 0,5% de majoration pour PME).
- Investissement de l'année respectant les conditions d'une DPI ordinaire : 100 000€
- Taux de DPI ordinaire : 8%

DCR	DPI
$300\,000 \times 2,13\% = 6\,390\text{€}$	$100\,000 \times 8\% = 8\,000\text{€}$
$8\,000 - 6\,390 = 1\,610\text{€}$	

Au premier regard, on peut voir que la déduction pour investissement est plus intéressante en termes de montant puisque celle-ci est supérieure de 1 610€.

En continuant l'exemple, nous avons ces informations :

- La société a accumulé 25 000€ de pertes fiscales reportées
- Le résultat fiscal de la p.i est de 20 000€

Tableau 5 :		
Comparaison entre la DCR et DPI pour l'ancien régime		
	Utilisation de la DCR- scénario 1	Utilisation de la DPI – scénario 2
Résultat fiscal de la p.i	20 000€	20 000€
7 ^e opération - DCR	- 6 390€	
8 ^e opération déduction des pertes antérieures	- 13 610€	-20 000€
9 ^e opération - DPI		0
Base taxable	0	0
Pertes antérieures reportables	11 390€	5 000€
DPI reportable sur la p.i suivante	0	8 000€

Alors que la DCR se trouve avant la déduction des pertes antérieures, la DPI se trouve à sa suite. Même si la DCR n'est pas reportable, vu qu'elle se retrouve avant la déduction des pertes antérieures, elle sera souvent déductible. La DPI ordinaire des PME est reportable, mais uniquement jusqu'à l'année suivante.

Dans ce genre de situation, il y a beaucoup de chance que la déduction pour cet investissement ordinaire ne soit pas entièrement déduite.

1.1.3.2. Exemple du choix entre DCR et DPI ordinaire nouveau régime

La société A est une petite société (ayant moins de 5 ans d'existence) qui dispose au cours de l'exercice d'imposition 2019 (elle tient ses écritures par année civile ; donc du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2018) des caractéristiques suivantes :

- Augmentation des capitaux propres (du 01/01/13 au 01/01/18) : 300 000€
- Taux OLO 2019 : 1,246% = 0,746% + 0,5% (PME)
- Investissement de la p.i 2018 respectant les conditions d'une DPI ordinaire : 100 000€
- Taux temporairement relevé de DPI ordinaire : 20%

- La société a accumulé 25 000€ de pertes fiscales antérieures
- Le résultat fiscal de la p.i (1^{ère} OP) est de 20 000€

DCR	DPI
$(300\,000/5) * 1,246\% = 747,6\text{€}$	$100\,000 * 20\% = 20\,000\text{€}$
$20\,000\text{€} - 747,6\text{€} = 19\,252,4\text{€}$	

Déjà plus élevée dans l'exemple précédent, la déduction pour investissement est encore devenue plus importante que la DCR pour deux raisons. Tout d'abord, car la DCR a beaucoup perdu suite à sa nouvelle méthode de calcul et à la chute des taux OLO. Mais cela provient aussi de la forte augmentation du taux de la déduction pour investissement ordinaire qui est passé de 8% à 20% de façon temporaire (1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2019). Je reprendrai plus en détail la perte d'attractivité de la déduction pour capital à risque dans le chapitre 4, section 2, point 2.1.2.4.

Tableau 6 :

Comparaison entre la DCR et DPI pour le nouveau régime

	Utilisation de la DCR	Utilisation de la DPI
Bénéfice	20 000€	20 000€
7^e opération DPI		-20 000€
9^e opération DCR	-442,2€	
12^e opération déduction des pertes antérieures	-19.557,8€	0
Base taxable	0	0
Pertes antérieures subsistantes	5 442,2€	25 000€

Même si la DPI est toujours reportable uniquement à l'année suivante, son attractivité a été nettement accrue grâce à son nouvel emplacement. Celle-ci étant désormais déductible avant les pertes antérieures, elle aura moins de risque d'être « annulée » lorsque la PME a déjà beaucoup de pertes antérieures.

Cet exemple montre à quel point la DPI et les petites sociétés en général ont été un l'élément clé de la réforme. La modification de l'ordre des déductions est volonté politique visant à favoriser les petites sociétés à effectuer des investissements en Belgique via l'utilisation des déductions pour investissement.

Section 2. Nouveau régime : les 14 opérations de la détermination de la base imposable et la règle de la corbeille

2.1. Deuxième groupe et règle de la corbeille

2.1.1. Aspect théorique

Le deuxième groupe des déductions fiscales peut être soumis à la règle de la corbeille ou du panier² :

Tableau 7 : Application de la règle de la corbeille		
	Bénéfice imposable intermédiaire < ou = à 1.000.000 €	Bénéfice imposable intermédiaire > 1.000.000€
Déductions fiscales du second groupe des déductions < ou = à 1.000.000 € + 70% du solde du BII dépassant 1.000.000	Pas d'application de la règle du panier	Pas d'application de la règle du panier
Déductions fiscales du second groupe des déductions > 1.000.000 € + 70% du solde du BII dépassant 1.000.000	Pas d'application de la règle du panier	Base imposable minimum de 30% de la partie excédant 1.000.000 de la BII

Source : inspiré du syllabus de C.Schotte

Lorsqu'elle est applicable, la règle du panier crée **une base imposable minimum** qui sera égale à 30% de la partie du solde du bénéfice imposable intermédiaire qui est supérieur à 1 000 000 € (C.I.R/92, art. 207, al.4).

Cette règle a donc pour but de mettre en place une base imposable minimum en affectant le moins possible les PME puisqu'il faudra à la fois, pour la p.i concernée, un bénéfice imposable intermédiaire supérieur à 1 000 000 € ainsi que des déductions fiscales reportables (comprenant la DCR éventuelle) totalisant ensemble plus de 1 000 000 EUR majorés de 70% du solde du bénéfice imposable intermédiaire (BII) qui excède 1.000.000 EUR. Cette nouvelle règle a donc pour but de limiter la possibilité de déduction annuelle des déductions fiscales reportées des grandes sociétés³. En effet, les déductions fiscales du second groupe impactées par l'application de la règle de la corbeille ne sont pas définitivement perdues mais simplement reportées dans le temps.

² Ce tableau retravaillé est inspiré du C. Schotte, Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019, Unamur, Principes de gouvernance la détermination de la base imposable à l'I.Soc. p.21

³ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 10.

2.1.2. Exemples de la règle de la corbeille

Afin de voir quel type de société sera touché par cette base taxable minimum, je vais reprendre 4 sociétés passant de sociétés dépassant les 1 000 000€ de bénéfice imposable intermédiaire et de déductions fiscales du second groupe jusqu'à une société ayant 1 000 000€ mais n'ayant seulement que la moitié du point de vue des déductions fiscales du second groupe, soit 500 000€. Il est supposé que ce sont toutes des déductions fiscales reportables (en d'autres termes, il n'y a pas de DCR).

La société A a les caractéristiques suivantes :

- Bénéfice imposable intermédiaire : 2 500 000
- Déductions fiscales totales du second groupe : 5 000 000

La société B a les caractéristiques suivantes :

- Bénéfice imposable intermédiaire : 2 500 000
- Déductions fiscales totales du second groupe : 2 500 000

La société C a les caractéristiques suivantes :

- Bénéfice imposable intermédiaire : 1 000 000
- Déductions fiscales totales du second groupe : 2 500 000

La société D a les caractéristiques suivantes :

- Bénéfice imposable intermédiaire : 1 000 000
- Déductions fiscales totales du second groupe : 500 000

Tableau 8 :				
Exemples de la règle de la corbeille				
	Société A	Société B	Société C	Société D
Bénéfice imposable intermédiaire (BII)	2 500 000 €	2 500 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €
Déductions fiscales totales du second groupe	5 000 000 €	2 500 000 €	2 500 000 €	500 000 €
Application de la règle de la corbeille ?	oui	oui	Non car dans ce cas-ci, il s'agit d'une limite naturelle et non d'une base taxable minimum	non
Bénéfice soumis à la corbeille	1 500 000 €	1 500 000 €	0 €	0 €
Base taxable minimum	30%*1 500 000 = 450 000 €	30%*1 500 000 = 450 000 €	base taxable naturelle = 0 €	base taxable naturelle = 500 000 €
Déductions fiscales non limitées	1 000 000 €	1 000 000 €	1 000 000 €	500 000 €
Déductions limitées du second groupe utilisées	70%*1 500 000 = 1 050 000 €	70%*1 500 000 = 1 050 000 €	Limitation naturelle à concurrence du bénéfice subsistant au terme de l'OP précédente	
Déductions fiscales totales utilisées	2 050 000 €	2 050 000 €	1 000 000 €	500 000 €
Déductions du second groupe restantes et reportées sur les p.i suivantes	5 000 000 – 1 000 000 – 1 050 000 = 2 950 000 €	2 500 000 – 1 000 000 – 1 050 000 = 450 000 €	1 500 000 €	0 €

Source : inspiré de la règle de la corbeille de la loi du 25 décembre 2017

Comme nous montre cet exemple, cette mesure ne touchera pas la plupart des PME puisque le bénéfice imposable intermédiaire et les déductions fiscales du second groupe doivent être à plus d'un million d'euros. Il s'agit donc surtout d'une volonté d'anticiper l'I.Soc en étalant davantage les déductions fiscales reportables dans le temps des grandes sociétés, tout en soutenant les PME de Belgique.

2.2. Analyse schématique des 14 opérations

2.2.1. Première opération : résultat fiscal de la période imposable

Cette première étape a pour but de comptabiliser l'ensemble des rentrées d'argent de la société. À part le capital libéré, toutes les rentrées d'argent durant la période imposable (ci-après : p.i) sont considérées comme un bénéfice de l'activité professionnelle (C.I.R/92, art. 185, §1^{er}).

Le bénéfice (ou la perte) comptable de l'exercice comptable (code 9905 du compte de résultats) représente le point de départ dans le processus de la détermination de la base imposable d'une société. Cependant, ce résultat ne sera que très rarement égal au bénéfice fiscal imposable, car ce dernier prend en compte diverses corrections, redressements et déductions.

La base imposable est constituée de l'addition du mouvement des bénéfices réservés imposables (les réserves taxables), des dépenses non admises et des dividendes imposables distribués.

Ce mémoire se basant sur la réforme de l'impôt des sociétés, je citerai les éléments importants sans faire une description complète.

2.2.1.1 La variation des réserves taxables de la p.i

Cette rubrique va calculer la variation des réserves taxables. Pour cela, il faut comparer les montants de l'ensemble des différentes réserves taxables en début de période imposable et en fin de cette même période (ex. : 1^{er} janvier 2018 et 31 janvier 2018).

Pour trouver le montant des réserves taxables (ci-après : RT) en début de période imposable, il faut reprendre le montant de ces réserves existant à la fin de la période précédente. Si le mouvement de ces réserves est positif (comparaison entre la colonne de gauche et la colonne de droite des RT), il s'agira d'une « augmentation des réserves imposables ». Si ce mouvement est négatif, les réserves, cela s'appellera alors un « prélèvement sur réserves imposables » (code 1080 PN de la déclaration I. Soc).

Certaines rectifications positives permettent d'exonérer certaines réserves. La correction se fera alors via une **majoration de la situation initiale de début de réserves**. Cela revient à diminuer la base imposable de la société du montant de la majoration et donc de détaxer cette

correction. Cette technique fiscale est utilisée pour exonérer des bénéfices qui se retrouvent dans les produits comptables et donc dans le bénéfice comptable. Elle est notamment utilisée pour exonérer des bénéfices qui ne sont pas repris dans les opérations de déductions fiscales, tels notamment : « *Prélèvements sur le capital, Remboursements d'impôts, Plus-value sur véhicule automobile* ».

Il existe aussi une technique fiscale inverse qui consiste à diminuer la situation de début de réserve et qui sera utilisée dans le régime fiscal de transfert intra-groupe⁴.

Les différentes réserves taxables peuvent être classées en trois groupes :

2.2.1.1.1 Les réserves apparaissant dans les réserves comptables

Comme dit précédemment, la base même du processus de calcul de l'impôt des sociétés a comme point de départ le bénéfice comptable (ou le cas échéant, la perte comptable de l'exercice). Le mouvement de ces réserves comprend tous les postes de capitaux propres (y compris ceux que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer telles que la réserve légale, la réserve indisponible pour actions propres). La plupart des réserves taxables proviennent de l'affectation du bénéfice.

Beaucoup des comptes des fonds propres sont considérés comme des réserves taxables à la base jusqu'à la preuve du respect des conditions d'exonération :

- Les réserves immunisées incorporées au capital et prime d'émission
- Les plus-values de réévaluation.

Les plus-values d'une société peuvent être de trois types⁵ :

- **Les plus-values latentes** : Il s'agit de plus-values non exprimées et non réalisées. Dans la plupart des cas, les plus-values latentes ne sont pas imposables.
- **Les plus-values de réévaluation** : Il s'agit de plus-values exprimées, mais non réalisées. Cela veut plus simplement dire que la société ne se sépare pas directement de son immobilisation, mais l'a réévaluée afin que sa valeur comptable se rapproche de sa valeur réelle. Ici, l'exonération est dite conditionnelle et provisoire. La plus-value sera généralement exonérée tant que la condition d'intangibilité est respectée (exonération conditionnelle). Elle doit donc se retrouver soit dans le compte du passif dédié aux plus-values de réévaluation soit être incorporée dans le capital. De plus, le

⁴ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp. 35-41.

⁵ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p.45

montant de la plus-value ne peut pas intervenir dans la base de calcul de la dotation annuelle de la réserve légale, des rémunérations ou avoir une quelconque attribution. L'exonération est provisoire, car celle-ci deviendra imposable au plus tard au moment de la dissolution ou liquidation de la société. L'amortissement fiscalement non déductible de la valeur réévaluée se retrouve au **code 1004** des RT de la déclaration à l'impôt des sociétés.

- **Les plus-values réalisées** : Ces plus-values sont généralement taxables. Cependant, il est possible qu'elles soient exonérées de façon partielle ou totale, temporaires ou permanentes et soumises ou non à des conditions.

- La réserve légale (**code 1005** des RT)
- Les réserves indisponibles (**code 1006** des RT)
- Les réserves disponibles (**code 1007** des RT)
- Le résultat reporté (+/-) (**code 1008 PN** des RT)
- La réserve de liquidation (**code 1012** des RT)
- Les autres réserves figurant au bilan (**code 1010** des RT)

2.2.1.1.2 Les provisions comptables

Les provisions comptables sont assimilées à des réserves fiscales apparentes. Celles-ci visent à prévoir une charge future, certaine ou probable mais non connue définitivement.

En principe, en droit fiscal, elles sont taxables sur base de l'article 25, 5° du C.I.R/92 mais moyennant les conditions prévues aux articles 48 du C.I.R/92 et aux articles 24 à 27 de l'A.R-I. R, elles seront exonérées. Elles ne peuvent en aucun cas avoir comme but de corriger la valeur des éléments portés à l'actif du bilan (A. R-C. Soc, art. 50).

La provision pour risques et charges est une expression comptable consistant à enregistrer par avance une charge qui devra être supportée ultérieurement par l'entreprise. La charge en question n'est pas encore définie à la date de la clôture de l'exercice, mais elle doit tout de même faire l'objet d'une anticipation. Elles peuvent être exonérées en respectant un certain nombre de conditions (C.I.R/92, art. 48, al 1^{er} et A.R-I. R art. 24 à 27).

Il suffit qu'une seule des conditions citées ci-après ne soit pas remplie pour que la provision soit reprise dans les réserves taxables, et dans ce cas, elle sera déclarée au **code 1009**.

Plusieurs conditions d'admission et de d'exonération d'une provision pour risque et charges sont communes au droit fiscal et comptable^{6,7} :

- la charge future probable ou certaine doit être nettement précisée quant à sa nature et son montant ;
- la provision doit être comptabilisée à la clôture des écritures de la période imposable et son montant doit apparaître à un ou plusieurs comptes ;

La loi fiscale a quelques spécificités supplémentaires afin d'exonérer la provision :

- la charge future probable doit être admissible à titre de frais professionnels pour être exonérée fiscalement (normalement déductible des bénéfices imposables de cet exercice en vertu de l'article 49 du C.I.R/92). Il s'agit ici de vérifier la nature même de la charge future suivant la règle de l'accessoire, qui est la provision, suivant le principal, qui est la charge.
- la charge future probable ou certaine doit trouver son origine dans l'exercice comptable en cours ;
- la provision doit être reprise dans un relevé adéquat (relevé n°204.3) ;
- une condition supplémentaire a été ajoutée par la réforme du 25 décembre 2017 puisqu'à partir du 1^{er} janvier 2018 (donc les provisions constitués au plus tôt à partir de l'exercice d'imposition 2019), et uniquement à l'I.Soc, seules les provisions pour risques et charges découlant d'engagements contractés par l'entreprise pendant la période imposable ou une des périodes imposables précédentes ou découlant d'obligations légales ou réglementaires (autres que des obligations réglementaires purement comptables ou des dispositions réglementaires en matière de comptes annuels) peuvent être exonérées (C.I.R/92 , art. 194 nouveau remplacé par la loi du 25 décembre 2017, art. 29).

2.2.1.1.3 Les réserves n'apparaissant pas dans les réserves comptables

Les réserves occultes ne se retrouvent pas au bilan d'une société ou, tout en y étant comptabilisées, le sont dans une autre rubrique que celles des réserves ou des provisions. Les réserves occultes peuvent aussi bien toucher l'actif que le passif du bilan. Elles seront considérées comme des bénéfices imposables durant la période imposable où le contrôle fiscal les fait apparaître et la plupart du temps, elles disparaîtront ultérieurement une fois taxées (C.I.R/92, art. 361).

Les réserves occultes concernent des cas de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif.

⁶ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp. 150-170

⁷ SCHOTTE, Christine. *Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019.* Namur : Université de Namur, 2018 ; Les réserves taxables, p.15-20.

Les principaux cas sont les suivants⁸ :

- Excédents d'amortissements (**code 1021** des RT)
- Réductions de valeur imposables
 - Continuité des entreprises
 - Actions et parts
 - Créances douteuses
- Les autres sous-évaluations d'actif ou surestimations du passif
 - Provision pour pécule de vacances des membres du personnel
 - Intérêts des capitaux non représentés par des actions ou parts
 - Autres réserves occultes :
 - créance certaine et liquide non affichée à l'actif du bilan ;
 - mauvaise évaluation de la marchandise (valeur comptable inférieure à la valeur comptable) ;
 - mettre une dette au passif alors qu'elle n'est pas encore liquide et certaine ou toutes autres surestimations du compte fournisseur ;
 - une ancienne dette restée au passif du bilan.

2.2.1.2 Les dépenses non admises

Pour pouvoir être admis comme frais professionnels sur le plan fiscal, les dépenses non admises doivent répondre aux quatre conditions suivantes (C.I.R/92, art. 49) :

- **critère de causalité** : elles doivent se rattacher nécessairement à l'exercice de l'activité professionnelle ;
- **critère d'annualité** : elles doivent avoir été faites ou supportées pendant la période imposable. Ce critère a subi quelques modifications lors de la réforme que j'expliquerai dans le chapitre 4, section 2, point 2.1.1.2.1 ;
- **critère de finalité** : elles doivent avoir été faites en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables ;
- elles doivent être justifiées quant à leur réalité et leur montant par le contribuable.

Cependant, certaines charges comptabilisées ne pourront pas être admises dans les charges professionnelles car la loi prévoit que celles-ci ne le sont tout simplement pas (même si elles venaient à respecter les conditions précédentes). Elles ne seront alors pas déductibles au niveau fiscal. Cela peut être de façon totale ou partielle suivant le type de dépense.

⁸ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp. 173-221.

Récapitulatif des dépenses non admises⁹ :

« Frais professionnels non déductibles propres à l'impôt des sociétés

- Impôts non déductibles (I. Soc et certains impôts régionaux non déductibles) (**code 1201** des DNA)
- Intérêts
 - Intérêts assimilés à des dividendes (**code 1301** des dividendes distribués)
 - Intérêts payés à des personnes bénéficiant à l'étranger d'un régime fiscal favorable (**code 1239**, autres dépenses non admises, des DNA)
 - Intérêts exagérés (**code 1210** des DNA)
 - Paiements effectués vers des « paradis fiscaux » (**code 1223** des DNA)
 - Intérêts relatifs à une partie de certains emprunts « litigieux » (**code 1211** des DNA)
 - Non déductibilité des intérêts (nets) qui dépassent 30% de l'EBITDA taxable
 - Escompte de dettes
 - Redevable du précompte mobilier
- Frais de voiture à concurrence d'une quotité de l'avantage de toute nature (**code 1206** des DNA)
- Avantages anormaux ou bénévoles reçus et prix de transfert entre entreprises liées (**code 1212** des DNA)
- Réductions de valeur et les moins-values sur actions et parts actées à partir du 24 juillet 1991 (**code 1217** des DNA)
- Participation des travailleurs et prime bénéficiaire (**code 1233** des DNA)
- Indemnités pour coupons manquants (**code 1220** des DNA)
- Autres dépenses non admises (**code 1239** des DNA)

Frais professionnels non déductibles (en tout ou partie) communs à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés

- Amendes, pénalités et confiscations de toutes nature (**code 1203** des DNA)
- Pensions complémentaires et primes patronales non déductibles (**code 1204** des DNA)
- Frais de voiture et moins-values sur véhicules automobiles non déductibles (**code 1205** des DNA)
- Frais de restaurant non déductible (**code 1208** des DNA)
- Frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles (**code 1207** des DNA)
- Frais de vêtements professionnels non spécifiques (**code 1209** des DNA)
- Avantages sociaux (**code 1214** des DNA)
- Avantages de titres-repas, de chèques sport/culture ou éco-chèque (**code 1215** des DNA)
- Libéralités (**code 1216** des DNA)
- Autres dépenses non admises (**code 1239** des DNA) »¹⁰

⁹ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp. 227-342

¹⁰ D DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp. 227- 342.

2.2.1.3 Les dividendes distribués

Les dividendes que la société viendrait à distribuer sont eux aussi imposables. Ceux-ci sont divisés en quatre types :

1. les dividendes ordinaires (**code 1301** des DD) ;
2. les attributions faites à l'occasion d'une acquisition d'actions propres (**code 1302** des DD) ;
3. les attributions faites à l'occasion d'un décès, d'une démission ou exclusion d'un associé (**code 1303** des DD) ;
4. les attributions faites à l'occasion d'un partage total de l'avoir social, c'est-à-dire lors d'une liquidation (**code 1304** des DD).

Les dividendes ordinaires (les plus fréquents) reprennent tous les dividendes distribués chaque année par une société, généralement à partir de l'affectation de son résultat. De plus, lorsqu'il y a une requalification des intérêts en dividendes, ceux-ci se retrouveront dans cette aussi dans cette rubrique. Je reprendrai plus en profondeur dans le chapitre 4 (section 2, point 2.1.1.3.1), la requalification des intérêts en dividendes, ainsi que la nouvelle fiction légale qui aboutit à ce qu'une partie d'un remboursement de capital, même libéré, est censé être une distribution de dividendes par la société.

Les 3 autres attributions se produisent lorsque des opérations de restructuration ou de liquidation (totale ou partielle) ont lieu dans une société. Cependant, ces dividendes étant nettement moins courant, je ne les développerai pas dans ce mémoire.

2.2.1.4 Résultat fiscal de la p.i

La somme du mouvement, positif ou négatif, des réserves taxables, des dépenses non admises et des dividendes distribués représente donc le résultat fiscal de la période imposable de la société (**code 1410 et 1412 PN**).

Afin de favoriser la conformité des pratiques fiscales, la réforme de l'I.Soc a ajouté une mesure pénalisant les sociétés qui ne rempliront pas correctement leurs obligations de déclarations¹¹.

Désormais, la perte de la période imposable ne peut plus être compensée par des suppléments de la base imposable qui sont établis à la suite d'un contrôle fiscal. De même,

¹¹ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc*. Paris : Edipro, 2018. p. 416

pareils suppléments ne peuvent plus être diminués des déductions, à l'exception des revenus déductibles conformément à l'article 205, § 2 du C.I.R/92. Cette mesure n'aura cependant d'effet qu'en cas d'application effective des accroissements d'un pourcentage égal ou supérieur à 10% (C.I.R/92, art. 444).

2.2.2. Deuxième opération : ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique

Cette opération a comme objectif de ventiler le résultat fiscal obtenu à la fin de la première opération par zone géographique. Il existe alors 3 types de zones géographiques pour cette étape :

« **CPDI** : Les conventions préventives de la double imposition (ci-après « CPDI ») sont des traités internationaux conclus de manière bilatérale sur la base d'un modèle établi par l'OCDE. Ces conventions « répartissent la compétence d'imposition entre les Etats concernés mais ne créent aucune obligation fiscale »¹⁵. Elles se limitent à réduire les inconvénients suscités par la concurrence des pouvoirs fiscaux des Etats en répartissant entre eux leurs compétences de taxation, de manière à permettre à leurs ressortissants respectifs de ne pas être imposés à de multiples reprises sur un même revenu. »¹²

1. résultat réalisé en Belgique ;
2. résultat réalisé à l'étranger non exonéré (sans CPDI conclue par la Belgique avec un Etat partenaire) ;
3. résultat réalisé à l'étranger et exonéré en Belgique. (avec CPDI).

Cette étape ne touche pas, à proprement parler, au résultat fiscal en lui-même puisqu'il restera le même en fin d'opération (sauf application de l'art.185, § 3). Cependant, les bénéfices exonérés, qui auront pu être isolés à cette deuxième opération, sont alors déduits à la troisième OP et ne seront plus pris en compte lors des prochaines déductions.

Cette opération ne concerne que les sociétés qui opèrent à l'étranger par voie de succursales (« établissements stables » ou ES). On reprend, en effet, dans la déclaration I. Soc de la société concernée, les résultats faits par des succursales à l'étranger et non des filiales.

À l'inverse des succursales, les filiales ont eue personnalité juridique distincte de la société mère belge. Les capitaux qu'elles rapatrient à la société mère sont donc des dividendes

¹²« Le régime fiscal de la déductibilité des pertes antérieures à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés », IPCF - Pacioli, n°128, 2002, p. 10.

et seront traités alors dans les RDT et non dans la ventilation du résultat par zone géographique¹³.

2.2.3. Déductions fiscales- premier groupe

L'ordre des déductions repris dans ce mémoire n'est valable que pour les p.i qui débutent au plus tôt le 01/01/2018 et donc rattachées à l'exercice d'imposition 2019. C'est à partir de cette entrée en vigueur que l'ordre des opérations de déductions et la création des 2 groupes entre en vigueur (cfr d'ailleurs la déclaration publiée au M.B du 14 juin 2019).

2.2.3.1. Troisième opération : éléments non imposables

Les éléments non imposables représentent la première opération de déduction fiscale et peuvent être de plusieurs types¹⁴, qui sont repris dans un cadre séparé de la déclaration fiscale :

- les bénéfices exonérés par convention ;
- les libéralités exonérées (code 1601 des Eléments non imposables) ;
- la partie du bénéfice exonérée suite à l'engagement et à l'affectation de personnel aux exportations ou à la gestion intégrale de la qualité ;
- la partie du bénéfice exonérée pour personnel supplémentaire PME (code 1603 des Eléments non imposables) ;
- l'exonération pour bonus de tutorat (code 1604 des Eléments non imposables) ;
- l'exonération pour passif social en vertu du statut unique (code 1607 des Eléments non imposables) ;
- l'exonération des indemnités régionales compensatoires de pertes de revenus en cas de travaux publics (code 1606 des Eléments non imposables) ;
- les autres éléments non imposables (code 1605 des Eléments non imposables).

Les déductions fiscales 3, 4 et 5 ne seront plus d'application, à l'I.Soc, à partir de l'exercice d'imposition 2021 (C.I.R/92, art.198quater nouveau).

Ce type de déduction (càd les éléments non imposables) n'est pas reportable sur les périodes imposables ultérieures, en cas d'excédent de déduction. Si le résultat fiscal venait à être inférieur au montant global de cette déduction, le solde des éléments non imposables sera alors définitivement perdu¹⁵.

¹³ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. pp.420 à 425.

¹⁴ SPF Finances. Memento fiscal, édition 2018, p. 94

¹⁵ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p. 431.

2.2.3.2. *Quatrième opération : revenus définitivement taxés de l'année*

Cette opération a pour objet de déduire de la base imposable subsistante le montant des dividendes reçus d'autres sociétés, belges ou étrangères. Les dividendes ayant déjà été taxés à l'I. Soc, la déduction des revenus définitivement taxés (ou ci-après : RDT) est là pour éviter une double imposition.

Cependant, afin de bénéficier de cette déduction, la société devra alors respecter **3 conditions**¹⁶ :

- **Condition de participation minimale** (C.I.R/92, art. 202, §2, 1°) : au moment de la distribution des dividendes, la société qui en bénéficie doit détenir dans le capital de la société qui les distribue une participation d'au moins 10% **ou** de 2.500.000 euros en valeur d'acquisition.
- **Condition de permanence** (C.I.R/92, art. 202, §2, 2°) : les dividendes doivent se rapporter à des actions ou parts qui sont ou ont été détenues en pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an.
- **Condition de taxation en amont** (C.I.R/92, art. 203) : les dividendes doivent provenir d'une société assujettie à l'impôt des sociétés ou, s'il s'agit d'une société étrangère, qui est soumise à un impôt similaire, et doivent répondre à plusieurs conditions spécifiques attestant qu'ils ont été soumis à un régime de taxation normal. En réalité, il y a, sur base de l'article 203 du C.I.R/92, 8 catégories de sociétés distributrices qui ne satisfont pas à la condition de taxation.

Une des mesures prises par la loi du 25 décembre 2017 de réforme de l'I.Soc impacte les RDT puisque ceux-ci passent d'une déduction de 95% à 100%. Il s'agit d'une harmonisation européenne puisque beaucoup de pays membres de l'UE rendaient les R.D.T déductibles intégralement.

Ce type de déduction n'est, en principe, pas reportable sur les années ultérieures. Si le résultat fiscal subsistant venait à être inférieur à cette déduction, le reste des R.D.T sera alors perdu. Cependant, il existe de nombreux cas dans lesquels les excédents de R.D.T sont légalement reportables sans limite dans le temps (C.I.R/92, art 205) :

- les dividendes payés par une société résidente d'Etats membres de l'U.E ;
- les dividendes payés par des sociétés résidentes en Belgique ;

¹⁶ Source : https://www.bnpparibasfortis.be/rsc/contrib/document/1-Website/2-Save-and-invest/Flash-invest/Flash-Invest_Equitu%20EMU%20D.pdf, consulté le 10 juillet à 14h25.

- les dividendes payés par des sociétés filiales d'États membres de l'Espace Economique européen (càd, tous les Etats membres de l'U.E et l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein).

De même, en cas d'existence d'une CPDI avec l'Etat non situé dans l'EEE, Les dividendes qui, en vertu d'une convention préventive de double imposition, sont exemptés de l'impôt des sociétés en Belgique, dans la mesure où cette exemption serait accordée si les deux sociétés étaient résidentes de la Belgique.

Il est alors plus intéressant pour une société de déduire en priorité les dividendes provenant des sociétés hors EEE puisque ces derniers ne sont, en principe, pas reportables¹⁷.

Désormais, en cas de changement de contrôle d'une société qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, la déduction des RDT reportés sera définitivement perdue (C.I.R/92, art. 207 al.3).

Textes légaux : C.I.R/92, art 202 à 205 et AR/C.I.R/92, art. 77.

2.2.3.3. Cinquième opération : revenus de brevets à titre transitoire

En 2000 a eu lieu un regroupement européen du nom de stratégie de Lisbonne. Un des principaux axes défendus lors de cette conférence européenne était de préparer la transition vers une société et une économie fondée sur la connaissance. Cela en favorisant la recherche et développement pour mieux répondre aux besoins de la société de l'information. In fine, cette stratégie pourrait alors accélérer les réformes structurelles pour renforcer la compétitivité et l'innovation du marché intérieur.¹⁸

Dans ce cadre, la Belgique a mis en place un système de déduction lié au développement de connaissance via les brevets. Une déduction fiscale de 80% des revenus de brevets était alors possible soit sur le montant obtenu d'un tiers par la concession de ce brevet, soit si le brevet n'a pas été cédé, le montant que la société aurait pu obtenir si elle l'avait fait.

Cette déduction a cependant été abrogée à partir du 1^{er} juillet 2016 car non conforme au programme BEPS de l'OCDE.

Cependant, pour respecter les engagements pris par rapport à cette déduction, il est toujours possible de déduire les revenus de ces brevets jusqu'au 30 juin 2021, si la demande

¹⁷ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p. 450.

¹⁸ ALLEMAND, Frédéric. "La Stratégie de Lisbonne". In : *L'Union économique et monétaire : origine, fonctionnement et futur*. Sanem : CVCE, Coll. Dossier thématique, 2013

concernant l'obtention de ce brevet a été introduite avant le 1^{er} juillet 2016 ou s'il s'agit de brevets acquis de tiers, pour autant qu'ils soient éligibles. Il s'agit donc d'une déduction transitoire qui ne durera plus que quelques années pour les revenus provenant « d'anciens brevets » et pouvant être déduit au code 1868 de la déduction pour revenus de brevet.

Ce type de déduction n'est pas reportable, en cas d'excédents, sur les périodes imposables ultérieures. Si le résultat fiscal subsistant venait à être inférieur à cette déduction, le solde des revenus de brevets déductibles sera alors perdu¹⁹.

Texte légal : C.I.R/92, art. 543

2.2.3.4. Sixième opération : déduction des revenus d'innovation de l'année

Cette déduction fiscale a pour vocation de remplacer celle pour revenus de brevets. Le nouveau régime a été mis en place en vue de maintenir la compétitivité du cadre fiscal tout en respectant les nouvelles directives du plan d'action BEPS (base Erosion and Profit Shifting) de l'O.C.D.E.

La déduction est alors égale à **85% des revenus d'innovation nets**, multipliés par une fraction dite du lien (en accord avec le programme BEPS de l'OCDE) représentant les activités de recherche et développements menées par la société elle-même dans le total des activités de R et D²⁰.

« Formule globale de déduction :

Revenus d'innovation nets x (dépenses qualifiantes / Total des dépenses R&D) x 85% »²¹

La déduction a cependant été étendue, au-delà des revenus de brevets, aux revenus nets des droits de propriété intellectuelle suivants :

- les brevets ;
- les certificats complémentaires de protection ;
- les droits d'obtention végétale ;
- les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur ;
- les médicaments orphelins ;
- l'exclusivité des données ou l'exclusivité commerciale pour les produits phytopharmaceutiques et les médicaments à usage humain ou à usage vétérinaire.

La société peut déduire ces revenus via le **code 1880** de la déduction pour revenus d'innovation.

¹⁹ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p.477

²⁰ Source : <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/deduction-pour-revenus-dinnovation>, consulté le 25 juillet à 14h00

²¹ DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p. 489

Si le résultat fiscal subsistant venait à être inférieur à cette déduction, l'excédent de celle-ci est alors reportable sur les années suivantes sans limites de temps²² (C.I.R/92, Art 205/1, § 1er, al 2). Cependant, en cas de changement de contrôle de la société qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, la déduction pour revenus d'innovation reportée sera perdue (C.I.R/92, art. 207 al.3).

Textes légaux : C.I.R/92, art 205¹ à 205⁴, 543 et 194 quinquies ; Loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation ; Loi du 17 décembre 2017 portant des dispositions fiscales diverses).

2.2.3.5. Septième opération : déduction pour investissement de l'année et reportée

La déduction pour investissement (ci-après : DPI) a pour but de permettre aux sociétés de déduire de leur base imposable un pourcentage de la valeur d'acquisition de leurs investissements.

Afin de pouvoir bénéficier de quel que type de DPI que ce soit, les investissements doivent répondre à quatre critères (C.I.R/92, art 68 et 75, 4°) :

1. être considérés comme immobilisation corporelle ou incorporelle (au sens du droit comptable) ;
2. être acquis ou constitués à l'état neuf ;
3. être affectés en Belgique, à l'activité professionnelle de la société ;
4. être amortissables et sur au moins 3 périodes imposables.

Le taux de déduction peut fortement varier selon le type d'investissement passant de **0% à 20,5%**.

Pour les investissements effectués entre 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2019), **le taux de la DPI ordinaire** est augmenté à 20% **de façon temporaire**, à la place de 8% suite à la réforme de l'I.Soc. Cette mesure est spécifique aux PME puisqu'il faut avoir la qualité de « petite société » pour pouvoir bénéficier de la DPI ordinaire.

Les investissements suivants donnent lieu à une DPI majorée de 10% par rapport à un taux de base défini à l'IPP (et qui ne peut pas être < à 3,5 % ni > à 10,5%), ce qui donne pour l'exercice d'imposition 2019 et 2020, un taux de 13,5% :

- brevets ;

²² DARTE, D., NOËL, Y. *Maîtriser l'I.Soc.* Paris : Edipro, 2018. p. 483

- immobilisations tendant à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux ou de technologie avancées, respectueux de l'environnement ;
- investissements économiseurs d'énergie ;
- systèmes d'extraction ou d'épuration d'air installé dans un fumoir d'un établissement Horeca ;
- immobilisations en actifs numériques.

Les petites sociétés ont également droit à une DPI majorée de 17% (taux actuel de **20,5%** pour les exercices d'imposition 2019 et 2020) pour l'acquisition d'investissements en sécurisation.²³

Afin de bénéficier de cette déduction, il faudra mentionner au code 1626, le montant de la partie non encore imputée de la déduction pour investissement.²⁴

Si le résultat fiscal subsistant venait à être inférieur à cette déduction, l'excédent de celle-ci est alors reportable sur les années suivantes sans limites de temps. Seule exception, la déduction pour investissement ordinaire des PME. Pour ce type d'investissement, le report de déduction sera limité uniquement à la période imposable suivante.

Textes légaux : C.I.R/92, art. 201, 68 à 77, 289 quater à 289 novies, 528 et AR/C.I.R/92, art. 47 à 49 bis, 78

2.2.3.6. Huitième opération : déduction de transferts intra-groupe

Cette nouvelle déduction a été mise en place par la loi du 25 décembre 2017 de réforme et remplacée par la loi du 30 juillet 2018 (dite de correction) afin d'augmenter l'attractivité de la Belgique pour les groupes belges et multinationaux de sociétés.

Celle-ci, qui est entrée en vigueur à la période imposable commençant le 1^{er} janvier 2019 permettra aux sociétés d'un même groupe d'effectuer un embryon de consolidation fiscale , suivant certaines conditions et sur base d'une convention de transfert intra-groupe, permettant à une société du groupe qui a un résultat fiscal positif de transférer fiscalement , via la déduction de transfert intra-groupe, une partie de celui-ci à une autre société du groupe liée qui est en perte fiscale pour le même exercice d'imposition .

Texte légal : C.I.R/92, art. 185, § 4, 194 septies, 198, § 1^{er}, 16°, 205/5, 207, al 2 et al 8, nouveaux

²³ C. Schotte, Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019, Unamur, les déductions, p.67.

²⁴ Déclaration 2019 explication

2.2.4. Déductions fiscales – deuxième groupe

Pour rappel, les déductions fiscales localisées dans le deuxième groupe peuvent, le cas échéant, faire l'objet de la règle de la corbeille ou encore appelée règle des 70%.

2.2.4.1. Neuvième opération : déduction pour capital à risque incrémentale

La déduction pour capital à risque (ci-après : DCR) ou déduction des intérêts notionnels a été mise en place afin de limiter la discrimination fiscale entre les capitaux empruntés et les capitaux propres de la société. À l'inverse des capitaux empruntés, la rémunération des capitaux propres à la société c'est-à-dire les dividendes distribués ne sont, en principe, pas déductibles du bénéfice. Cela amenant donc à ce que les intérêts de capitaux empruntés sont en principe déductibles de la base taxable tandis que les div distribués sont repris dans le résultat fiscal de la société).

Pour ne pas créer une trop grande distorsion entre ces deux modes de financement, la Belgique a mis au point un système d'intérêts fictifs, nommé les intérêts notionnels (c'est-à-dire qui sont censés représenter le coût sans risque du capital comme si la société avait emprunté à ce taux) afin que ceux-ci puissent être déduits du bénéfice fiscal comme le sont, en principe, les intérêts provenant d'un emprunt.

Comme déjà expliqué, les petites sociétés ne peuvent choisir de déduire la DCR que si elles n'ont pas opté pour la même période imposable pour une déduction pour investissement ordinaire à laquelle elles auraient droit.

Précédemment, les sociétés qui constituaient une réserve d'investissement ne pouvaient pas bénéficier de cette déduction fiscale ni pour la période imposable ni les deux périodes imposables suivantes (C.I.R/92, art 205 novies). Le régime de la réserve d'investissement étant abrogé, ce choix n'aura désormais plus à être fait par les sociétés.

Cette déduction a perdu beaucoup d'importance au fur et à mesure des années. Désormais, les intérêts notionnels ne représentent qu'une déduction de second rang comparée à d'autres déductions fiscales qui se sont développées pour les PME telle que la DPI ordinaire (du moins temporairement).

La déduction pour capital à risque se retrouvera alors au code 1435 de la déclaration. Initialement, la déduction pour intérêts notionnels était reportable dans le temps. Cependant,

depuis l'exercice d'imposition 2013, cette reportabilité a été supprimée. Afin de ne pas priver les sociétés des excédents de DCR accumulés jusque-là, il est encore possible de les déduire dans les deux dernières opérations. Cela moyennant toutefois une règle supplémentaire nommée la règle des 60%

Textes légaux : C.I.R/92, art. 205 bis à 205 novies, et A.R/C.I.R/92, art. 73⁴ quinquies à 73⁴septies

2.2.4.2. Dixième opération : revenus définitivement taxés reportés

Cette déduction est composée des RDT pouvant être reportés des années précédentes.

Depuis la loi du 25 décembre 2017 portant sur la réforme de l'I.Soc, les RDT reportés ont été différenciés des RDT de l'année et étant inclus dans le deuxième groupe des déductions fiscales peuvent ainsi subir la règle de la corbeille.

Il s'agit d'une volonté politique de limiter, par période imposable, l'impact de déductions fiscales provenant des années antérieures. Les RDT reportés qui auraient été impactés par ladite règle sont cependant toujours reportables sur les p.i suivantes.

Les RDT reportés sont déductibles au **code 1441** de la déclaration.

2.2.4.3. Onzième opération : déduction pour revenus d'innovation reportée

Cette déduction reprend les revenus d'innovation des années précédentes qui n'ont pas encore pu être déduits.

Tout comme pour les RDT reportés, la déduction pour revenus d'innovation reportée a été différenciée de la déduction pour revenus d'innovation de l'année et incluse au deuxième groupe de déduction (pouvant alors subir la règle de la corbeille).

La déduction pour revenus d'innovation reportée est déductible **au code 1442** de la déclaration.

2.2.4.4. Douzième opération : pertes fiscales antérieures reportées

Cette déduction reprend le résultat fiscal négatif obtenu à la première opération de la ou des périodes imposables précédentes, qui n'a pas encore été déduit précédemment.

La perte fiscale de la p.i peut être déduite au cours des p.i suivantes **sans limite de montant ni de temps**. Cependant, se trouvant dans le deuxième groupe de déduction, les pertes fiscales peuvent subir une limitation de déduction avec la règle de la corbeille.

Les pertes fiscales antérieures reportées sont déductibles au **code 1436** de la déclaration.

Cependant, un changement, au cours de la période imposable, du contrôle de la société qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique fait perdre de façon définitive à la société la possibilité de déduire les pertes reportées accumulées jusque-là (C.I.R/92, art. 207, al. 3)²⁵

2.2.4.5. Treizième opération : ancien stock de DCR reporté (illimité)

Précédemment reportable sur les p.i suivantes, la déduction des intérêts notionnels ne l'est plus depuis l'exercice d'imposition 2013. En d'autres termes, si tout ou partie de la DCR n'a pu être déduite pour la p.i de son obtention, elle est désormais perdue.

Cependant, un régime transitoire a été mis en place pour les intérêts notionnels qui auraient été cumulés jusqu'à l'exercice d'imposition 2012 inclus.

La treizième opération reprend l'ancien stock de DCR qui, en raison de la limitation à 60 %, n'a pu être utilisé. Cette partie de l'ancien stock de DCR est reportable sans limites dans le temps.²⁶

La déduction pour ancien stock de DCR reporté de façon illimitée se retrouve au code 1443 de la déclaration.

2.2.4.6. Quatorzième opération : ancien stock de DCR reporté (sur les 7 périodes imposables suivantes)

La limite de report de cet « ancien stock » d'intérêts notionnels n'a pas changé puisque ceux-ci sont reportables jusqu'aux sept années suivantes.

La déduction pour ancien stock de DCR reporté de façon limitée se retrouve au code 1443 de la déclaration.

²⁵ Pacioli, Institut Professionnel des Comptables et Fiscalistes agréés, Le régime fiscal de la déductibilité des pertes antérieures à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés, 2002, n°128 page 4

²⁶ Source : <http://www.filo-fisc.be/Downloads/intnotionnels.pdf>, le 3 Aout à 14h30

Le régime transitoire utilise la règle des 60%²⁷ pour apurer les excédents de DCR que les sociétés avaient accumulés durant ces années : *« Lorsque le bénéfice qui reste après application de toutes les autres déductions est supérieur à un million d'EUR, le montant déductible qui dépasse ce montant, est limité à 60 %. La première tranche imposable de 1.000.000 EUR peut donc être entièrement neutralisée par la déduction reportée. La partie qui dépasse ce montant sera toujours imposée à concurrence de 40 %. »*²⁸

²⁷ D. Darté et Y. Noël, *maîtriser l'I.Soc*, edipro, éditions 2018, page 520

²⁸ Source : <http://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20131109-notioneleinterestaftrek-deductiondinteretsnotionnels.xml?lang=fr>, le 3 Aout 16h00)

Chapitre 4 : Analyse des aspects de la réforme du 25 décembre 2017 impactant les PME

Section 1. Objectif et neutralité budgétaire de la réforme

1.1 Objectif de la réforme

L'objectif principal de la réforme de l'impôt des sociétés est de rendre la Belgique plus attirante au niveau international avec un taux nominal d'imposition plus bas, ainsi que de diminuer la pression fiscale que subissent actuellement les PME.

Premièrement, la réforme prévoit un **abaissement du taux nominal de base de l'impôt des sociétés**. Bien que le taux nominal ne représente pas in fine le montant final de l'impôt, il reste un des facteurs principaux pris en compte par les sociétés pour savoir où il serait préférable qu'elles s'établissent. Il s'agit dès lors d'un point important à gérer, afin d'attirer de nouvelles sociétés et de retenir celles qui sont déjà en Belgique. Ce n'est pas la première fois que la Belgique utilise une mesure fiscale pour retenir des sociétés à l'intérieur de ses frontières. Les intérêts notionnels ont été créés afin de maintenir les centres de coordination dans le pays.

Ensuite, le besoin d'une **relance économique** se fait sentir partout dans le monde. Cette réforme tend donc à dynamiser au maximum l'économie.

Lors de la création de la réforme, la FEB avait attiré l'attention sur quatre points cruciaux à prendre en compte²⁹ :

- un taux sous les 30% en 2018 et une trajectoire claire vers un taux inférieur ;
- une attention particulière pour les petites entreprises ;
- un cadre fiscal attractif pour les groupes (familiaux) d'entreprises, notamment via l'instauration d'un système de consolidation fiscale ;
- le maintien du principe de la déduction des intérêts notionnels.

D'autres points sont mis en avant lors la réforme, tels que le maintien et le renforcement du cadre fiscal pour la recherche & le développement et l'innovation, ainsi que la protection

²⁹ FEB, RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS 2018 – 2020, décembre 2017 : https://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/vennootschapsbelasting/kamer-keurt-verlaging-vennootschapsbelasting-goed-investeringen-zullen-toenemen/2017.12.19_brochure_vennootschapbelasting_fr_v22017-12-19.pdf

des petites sociétés contre la plupart des mesures compensatoires. En effet, le gouvernement a voulu que la réforme de l'I.Soc soit neutre budgétairement, ce qui a entraîné de nombreuses mesures compensatoires.

La réforme se déroulera en trois phases consécutives.

La première phase est entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une p.i débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2018 (art. 86 A, Loi portant réforme de l'impôt des sociétés), la deuxième à partir de l'exercice d'imposition 2020 se rattachant à une p.i débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2019 (art. 86 B1, Loi portant réforme de l'impôt des sociétés), et enfin la dernière à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une p.i débutant au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (art. 86 B2, Loi portant réforme de l'impôt des sociétés). Chacune de ces phases reprendra plusieurs mesures de la réforme³⁰.

³⁰ V. Trevisan, F. Meunier et A. Mauro, Réforme de l'impôt des sociétés, prenez les devants ! 5 décembre 2017

Tableau 9 :**Phasage des mesures de la réforme de l'impôt des sociétés**

1 ^{er} phase	2 ^{ème} phase	3 ^{ème} phase
<ul style="list-style-type: none"> - La baisse des taux d'imposition - La modification des conditions du taux PME - La cotisation spéciale sur l'insuffisance de rémunération - Versements anticipés - Augmentation temporaire à 20 % de la déduction pour investissement ordinaire - Déduction des intérêts notionnels - Exonération des plus-values sur les actions - Réductions de capital - Charges payées d'avance - Réserve d'investissement - Entreprises d'insertion - Modification de l'ordre des déductions et nouvelles limitations de déduction - Bénéfice minimum en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive - Petites mesures diverses 	<ul style="list-style-type: none"> - Règles concernant les dispositifs hybrides - Règles concernant les 'constructions artificielles avec des sociétés étrangères dans des paradis fiscaux' - Règles en matière de transferts transfrontaliers - Règles en matière de consolidation fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> - Abaissement des taux ordinaires - Cotisation sur commissions secrètes - Plus-values sur actions - Modifications concernant les règles d'amortissement - Modifications concernant les frais de voiture - Limitation thin cap - Taux réduit pour les anciennes réserves immunisées rendues imposables - Requalification d'intérêts - Mesures diverses

Source : La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME, Pacioli 458

1.2 Neutralité de la réforme

Un autre objectif de la réforme est de rester neutre fiscalement parlant. Dès lors, la réforme reprend le fonctionnement du « **tax shift** » permettant de compenser la diminution des recettes par l'augmentation d'autres recettes ou la création de nouvelles portant moins atteinte au développement économique. Cela a donc comme but principal d'éviter des problèmes de budget liés à une baisse trop forte des rentrées d'argent au niveau fédéral, puisque la réforme devait être neutre budgétairement.

Afin de limiter la perte des recettes fiscales à la suite de la baisse des taux d'imposition, une mise en place de diverses mesures compensatoires a été faite. Ces dernières veulent, d'une certaine manière, contrebalancer la diminution des taux d'impositions. Elles touchent aussi bien les petites que les grandes sociétés, mais avec des impacts différents.

Les mesures compensatoires peuvent être de beaucoup de sortes, comme le montre la réforme. Il peut s'agir, par exemple, de l'augmentation de la base taxable (règle de la corbeille) ou de la diminution d'anciennes déductions (nouveau calcul pour les frais de voiture ou nouvelle DCR incrémentale). Pour les petites sociétés, la mesure compensatoire la plus néfaste est l'augmentation à 45.000€ de la rémunération minimale à octroyer à au moins un dirigeant. Il s'agit ici d'un bel exemple du « **tax shift** », puisque le dirigeant de la petite société sera alors taxé à l'IPP sur ce montant, ce qui représente un net désavantage.

De plus, peut-on parler ici d'une « **réforme** » de l'impôt des sociétés ? D'après sa définition une réforme est : « Changement de caractère profond, radical apporté à quelque chose, en particulier à une institution, et visant à améliorer son fonctionnement »³¹. Or, les différentes mesures compensatoires prises ne modifient que certains points de l'impôt des sociétés et non sa substance. Il s'agit donc, à mon sens, de modifications de l'I. Soc et non de sa réforme. En outre, cette réforme de l'impôt des sociétés, annoncée comme étant en faveur des petites sociétés, leur sera désavantageuse avec la mise en place de certaines mesures compensatoires dont je parlerai dans ce chapitre.

Ce système de compensation ayant pour but d'avoir une neutralité budgétaire est décrié par beaucoup : « Si l'on veut donner un souffle nouveau à notre économie, si l'on veut transformer notre pays en une terre d'accueil d'investisseurs, il faut arrêter de s'enfoncer dans

³¹ Définition du mot réforme selon le dictionnaire Larousse

ce carcan budgétaire qui rend cette réforme de l’I.SOC totalement inefficace. Nos entreprises et leurs dirigeants méritent mieux que ces demi-mesures. »³²

Ensuite, la cour des comptes de Belgique remet en doute cette neutralité budgétaire : « Lors de la présentation de la réforme de l’impôt sur les sociétés, le ministre des Finances Johan Van Overtveldt et le Premier ministre Charles Michel ont souligné que la réforme serait totalement neutre sur le plan budgétaire. La Cour est beaucoup plus réservée. Les calculs d’incidence ne prêtent pas suffisamment attention aux facteurs incertains « dont la répercussion sur la base imposable peut mettre en cause la neutralité budgétaire ». Il s’agit, entre autres, de l’effet de la hausse de la déduction des revenus définitivement taxés (RDT), qui est passée de 95 % à 100 %. De plus, une partie des données utilisées sont « obsolètes » et se fondent sur des « situations dépassées », remontant à 2015, parfois à 2012. »³³.

En outre, le projet de loi d’Alexander De Croo, qui avait pour but de mieux gérer la déduction fiscale des intérêts issue de la transposition de la directive pour lutter contre les abus fiscaux, a tout simplement été abandonné. Celui-ci aurait alors pu rapporter 1,2 milliards d’euros dans les caisses de l’état, voir le double pour certains, tout en n’impactant que les sociétés qui abusent du système de déduction des intérêts ³⁴. Cependant, les partis de la gauche traditionnelle ont voulu ajouter des conditions trop restrictives dans cette nouvelle disposition, ayant ainsi provoqué la disparition de ce projet de loi.

Un autre fonctionnement qui aurait été possible lors de la réforme était celui du « **tax cut** ». À l’inverse du « **tax shift** », le « **tax cut** » aurait créé une diminution des taux sans la création de mesures compensatoires, ce qui aurait été nettement plus avantageux pour le contribuable. Cependant, ce fonctionnement ne conserve pas la neutralité fiscale.

³² Pierre-François Coppens, juriste, Conseil fiscal IEC (<http://www.oecbb.be/news/details/816> consulté le 25/09/2019 à 11h00)

³³ Source : <https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/actualite/Institut/Pages/20171120-La-Cour-des-comptes-n-est-pas-convaincue-de-la-neutralite-budgetaire-de-la-reforme-de-l-impot-des-societes.aspx> consulté le 25/09/2019 à 11h30)

³⁴ Réforme de l’impôt des sociétés : une bataille politique à 1 milliard d’euros, La libre Belgique, lundi 16 décembre 2019, p 8.

Section 2. Analyse synthétique des différentes modifications de la réforme impactant les PME

2.1 Modifications dans la détermination de la base imposable

2.1.1 Modifications dans la détermination du résultat fiscal de la période imposable

Dans ce chapitre sera repris les mesures les plus importantes. J'accompagnerai ensuite certaines mesures touchant les PME d'une appréciation critique afin de mettre en avant mon opinion sur ces mesures.

2.1.1.1 Modifications dans les réserves taxables

2.1.1.1.1 Suppression de la réserve d'investissement

La réforme de l'I.Soc a signé la fin du régime de la réserve d'investissement (suppression de l'article 194quater du C.I.R/92). Il s'agissait d'un régime fiscal d'exonération d'un certain montant de réserves accessible aux seules petites sociétés.

Il n'est dès lors plus possible **pour une petite société lors d'une p.i commençant le 1^{er} janvier 2018** de constituer de réserve d'investissement.

Cependant, par l'effet d'une disposition anti abus, les réserves d'investissement constituées au plus tard lors de l'exercice d'imposition 2018 sont toujours soumises aux anciens taux nominaux de l'I.Soc, si elles deviennent imposables (C.I.R/92, art. 217/1).

Sur base de l'article 194quater, § 2 à § 4, la réserve d'investissement devient imposable si un montant égal à cette réserve n'est pas investi dans un délai de trois ans, dans les formes prescrites ou en cas de la cession anticipée du réinvestissement mais aussi en raison du non-respect de la condition d'intangibilité avant l'expiration de ce délai. Cependant, même si la réserve d'investissement est taxée après l'application finale de la réforme, celle-ci ne bénéficiera pas du taux de l'I.Soc de cette période. Elle sera taxée au taux auquel elle aurait dû être taxée initialement donc pouvant aller jusque 33,99%³⁵.

Cette mesure (C.I.R/92, art.217/1) a été mise en place afin d'éviter les abus de la part de sociétés qui souhaiteraient bénéficier du taux inférieur qu'apporte la réforme, sans réellement avoir la nécessité d'une réserve d'investissement. Sans cette mesure, certaines petites sociétés

³⁵ Circulaire administrative 2018/C/116 du 22 octobre 2018 concernant les modifications apportées aux taux à l'I.Soc et à la contribution complémentaire de crise.

auraient alors pu exonérer leurs plus-values en créant leur réserve d'investissement avant la réforme et lorsque les taux inférieurs de la réforme seraient arrivés, n'auraient simplement pas respecté les conditions pour être taxés à un niveau inférieur. La bonne gestion de la transition fiscale est donc importante afin d'éviter les manipulations fiscales ayant comme seul et unique but d'éviter l'impôt³⁶.

Selon le professeur Christine Schotte, « en d'autres termes, le taux est fixé à 33,99% ou à 29,58% selon que le fait imposable de la réserve d'investissement se rapporte respectivement à une réserve exonérée constituée pendant une période imposable se rattachant aux exercices d'imposition 2018 et antérieurs, ou aux exercices d'imposition 2019 et suivants (C.I.R/92, art.217/1, al 3 nouveau). C'est stipulé ainsi dans l'article 217/1, al 3 nouveau du C.I.R/92.

Cependant eu égard à l'entrée en vigueur respective des deux baisses successives du taux nominal de base de l'I.Soc, ce régime de taxation est uniquement applicable lorsque la réserve exonérée à laquelle le fait imposable se rapporte est constituée pendant une p.i se terminant au plus tôt le 1^{er} janvier 2017 et au plus tard le 30 décembre 2020 (soit au plus tard pendant une p.i se rattachant à l'exercice d'imposition 2020) (C.I.R/92, art. 217/1, al 2 nouveau).

La lecture combinée de l'alinéa 2 et 3 de l'article 217/1 du C.I.R/92 permet de conclure que le taux est de :

- **33,99%** pour les réserves exonérées susvisées (devenant imposables suite au non-respect de la condition d'intangibilité ou de emploi/investissement) constituées pendant une p.i se rattachant soit à l'exercice d'imposition 2017, pour autant que cette p.i se termine au plus tôt le 1^{er} janvier 2017, soit à l'exercice d'imposition 2018 ;
- **29,58%** pour les réserves exonérées susvisées (devenant imposables suite au non-respect de la condition d'intangibilité ou de emploi/investissement) constituées pendant une p.i se rattachant aux exercices d'imposition 2019 et 2020. »³⁷

2.1.1.1.2 Nouvelle condition d'exonération des provisions pour risques et charges

Désormais, en plus des conditions de base pour l'exonération des provisions pour risque et charges, celles-ci ne seront exonérées, à l'I.Soc uniquement, qu'à la seule condition qu'elles découlent d'obligations contractuelles, légales ou réglementaires, existant à la date de clôture des comptes annuels, autres que les obligations qui découlent *uniquement* de

³⁶ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 9.

³⁷C. Schotte, Mesure transitoire anti-abus et reprises de provisions pour risques et charges ou de réserves immunisées devenant taxables, Ateliers des Fucam, Mons, mai 2019, pp.2.3

l'application d'une réglementation comptable ou de la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels qui est applicable à l'entité concernée (C.I.R/92, art. 194 nouveau).

Les provisions qui seront déductibles doivent donc désormais avoir pour objectif de faire face à des obligations contractuelles, comme des obligations liées à des garanties, ou à des obligations légales et réglementaires, comme des allocations de licenciement après la notification du licenciement ou du régime de chômage avec complément d'entreprise ou des obligations environnementales.³⁸

De plus, les provisions qui doivent être obligatoirement constituées en droit comptable et qui si elles ne proviennent pas aussi d'autres obligations contractuelles, légales ou réglementaires que cette obligation de droit comptable, ne peuvent plus être exonérées (A.R-CSA, art ;3 :32). Il faudra donc pour les provisions pour litiges en cours vérifier que l'objet du litige porte sur l'exécution d'obligations contractuelles, légales ou réglementaires³⁹.

Les provisions pour grosses réparations et gros entretiens sont très impactés par cette nouvelle mesure. Elles ne pourront dès lors plus bénéficier d'une exonération, car elles ne respectent pas cette dernière condition (les frais engagés étant sur base volontaire de la part de la société).⁴⁰

Cependant, ces dispositions ne seront pas applicables aux provisions qui ont été constituées avant l'exercice d'imposition 2019, c'est-à-dire aux montants des provisions admis jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 (loi portant réforme de l'impôt sur les sociétés, art. 85)⁴¹.

³⁸ Circulaire 2018/C/118 du 26/10/2018 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'Isoc, P.3 : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

³⁹ Circulaire 2018/C/118 du 26/10/2018 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'Isoc, P.5 : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

⁴⁰ Circulaire 2018/C/118 du 26/10/2018 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'Isoc, P.4 : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

⁴¹ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 9.

Appréciation critique

Cette mesure a pour but de limiter les provisions qui peuvent être exonérées. Il ne s'agit pas d'un des changements les plus importants de la réforme, mais il reste en défaveur du contribuable qui voit plusieurs provisions anciennement exonérées ne plus l'être désormais.

2.1.1.1.3 Modalités d'amortissement

Suite à la réforme de l'I.Soc, certaines modalités d'amortissement changeront pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020 (C.I.R/92, art. 196, §2, §3 et § 4, nouveaux)⁴².

A) Première annuité d'amortissement

Pendant de nombreuses années, les sociétés avaient le droit, l'année de l'achat d'une immobilisation corporelle ou incorporelle, de l'amortir pour une annuité complète, l'année où elles l'acquièrent. Il ne s'agissait pas à proprement parler d'un avantage fiscal. La société qui n'amortissait pas le bien pour une annuité complète la première année avait alors une plus grosse charge d'amortissement la dernière année. Il ne s'agit au final que du transfert d'une partie de la charge d'amortissement de la dernière année à la première.

Au début des années 2000, la possibilité de déduire l'entièreté de la première annuité d'amortissement de l'immobilisation à titre de frais professionnels avait été annulée, mais cela exclusivement pour les **grandes sociétés** (C.I.R/92, art 196, §2, 1^o). Celles-ci devaient alors proratiser la première annuité d'amortissement de toutes leurs nouvelles immobilisations corporelles et incorporelles, alors que les petites sociétés pouvaient toujours choisir soit de proratiser soit d'amortir et de déduire une annuité complète d'amortissement pour les actifs acquis durant la p.i.

Avec une volonté d'harmoniser les règles entre les petites et grandes sociétés, la réforme de 2017 a donc elle aussi enlevé la possibilité aux **petites** sociétés de choisir entre déduire une annuité complète l'année d'acquisition ou choisir la proratisation.

⁴² « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 12.

Elles doivent donc désormais comme les grandes sociétés, proratiser **la première annuité d'amortissement** de toutes leurs nouvelles immobilisations et cela pour celles acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2020.

En effet, le nouvel article 196, § 2 du C.I.R/92, stipule : « Dans le chef des sociétés qui, sur la base de l'article 15, §§ 1er à 6, du Code des sociétés, ne sont pas considérées comme de petites sociétés pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée : 1° la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées; ».

Comme dit précédemment, il ne s'agit pas vraiment d'une mesure défavorable (en termes de déduction totale), car le bien sera de toute façon entièrement amorti à la fin de sa vie économique. Il s'agit tout simplement de mettre l'ensemble des sociétés sur un pied d'égalité, mais aussi simplifier les démarches administratives en ne donnant plus le choix de proratiser ou non.

B) Amortissement dégressif

De plus, il ne sera plus possible, **à partir du 1^{er} janvier 2020** d'utiliser, à l'I.Soc, l'amortissement dégressif de l'article 64 du C.I.R/92 pour de nouvelles immobilisations (C.I.R/92, art 196, § 3 nouveau !).

C) Frais accessoires au prix d'achat

Actuellement, les **petites sociétés** ont la possibilité soit d'amortir intégralement les frais accessoires au prix d'achat pendant la période imposable de leur exposition, soit d'amortir ce montant au même rythme que la valeur en principal de l'immobilisation corporelle ou incorporelle concernée, soit d'amortissement par annuités fixes propres échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par la société elle-même (C.I.R/92, art62).

À partir du 1^{er} janvier 2020, les petites sociétés pourront toujours choisir d'amortir intégralement le montant global de ces frais durant la première période imposable de leur

exposition, mais désormais si elles souhaitent fractionner l'amortissement, celui-ci devra suivre la même méthode d'amortissement que le montant du principal, que ce soit des immobilisations acquises ou constituées (C.I.R/92, art.196, § 4, al 1^{er} nouveau) !

Cette dernière possibilité représente la seule méthode actuelle que les grandes sociétés doivent suivre pour amortir leurs frais accessoires. On peut donc constater de nouveau dans cette adaptation pour les petites sociétés une préoccupation du législateur d'harmoniser le régime grande/petite au niveau des amortissements.

Appréciation critique

Cette volonté d'harmoniser les règles entre les grandes et petites sociétés n'est pas en faveur de ces dernières. Il est à mon sens logique de laisser une certaine souplesse aux petites sociétés, puisque celle-ci ne bénéficie pas de management aussi solide que les grandes sociétés. Cette harmonisation vers le système des grandes sociétés met sur un pied d'égalité deux types de sociétés qui ne sont pas du tout égales. Cela ne représente pas un régime en défaveur des PME, mais enlève plutôt un régime qui était en leur faveur.

2.1.1.2. Modifications dans les dépenses non admises

2.1.1.2.1 Charges payées d'avance

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, les charges payées d'avance étaient déductibles, à l'I.Soc, en une fois, au cours de la période imposable (C.I.R/92, art. 49, al 2). Puisque dans le droit comptable ce type de charge se retrouve dans des comptes de régularisations pour le prorata de charges exposés au cours de l'exercice, cela créait donc une discordance entre le droit comptable et fiscal.⁴³

Cependant, à partir de l'exercice d'imposition 2019, le nouvel article 195/1 du C.I.R/92 explique que :

« les frais qui sont effectivement payés ou supportés, ou qui ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides et sont comptabilisés comme tels dans la période imposable, et qui se rapportent partiellement ou totalement à une période imposable future ne sont déductibles au titre de frais professionnels de la période imposable en cours de laquelle ils sont soit payés ou

⁴³ Circulaire 2018/C/43 du 10/04/2018 concernant la déductibilité fiscale des frais payés anticipativement. : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

supportés, soit comptabilisés comme dette, ainsi que des périodes imposables suivantes, qu'une proportion de la partie de ces charges qui se rapporte à cette période imposable. »

Plus simplement, cela veut dire qu'à partir de cette entrée en vigueur, le principe de rattachement à l'exercice des produits et charges, nommé le « **matching principle** » en droit comptable, sera d'application à l'impôt des sociétés.

Les charges ne seront alors déductibles que si elles proviennent d'un exercice comptable spécifique, dans la mesure où elles se rapportent à celui-ci. Si les charges sont liées à l'exercice comptable suivant, elles ne seront désormais déductibles que lors de cette période. Cela va de même si la période se trouve sur deux exercices comptables. Les deux parties de la charge seront alors déduites au prorata de l'année à laquelle elles se rapportent.⁴⁴

En outre, cette modification a permis aux droits comptable et fiscal de s'accorder puisque le droit comptable utilise déjà le principe du matching avec les comptes de régularisation. Ces deux législations étant très liées, l'harmonisation de leurs règles permet de simplifier la compréhension du système dans son ensemble⁴⁵.

« Le législateur a voulu ainsi éviter que des sociétés ne fassent des paiements anticipés de frais pour réduire des bénéfices imposables trop élevés ou pour reporter, de cette manière, des bénéfices sur l'année suivante au cours de laquelle la société dispose de certaines déductions fiscales. »⁴⁶

L'exercice comptable repris est respectivement celui de la p.i 2017 et de la p.i 2018 (la société tenant ses écritures par année civile)

⁴⁴ Source : <https://www.grantthornton.be/fr/insights/articles/charges-payees-davance-et-provisions---possibilites-limites/> (15 Aout 8h30)

⁴⁵ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 9.

⁴⁶ C. Schotte, La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés, Ateliers des Fucam, Mons, mai 2018, pp.60.

Tableau 10

Exemple de charges payées d'avance

	Charges locatives payées en 2017 et relatives à l'année commençant le 1 ^{er} janvier 2018 (1 200€)	Charges locatives payées en 2017 et relatives à une période commençant le 1 ^{er} juillet 2017 (1 200€)
Ancien régime	<ul style="list-style-type: none"> • Soit les 1200 € sont déduits durant l'exercice comptable 2018, en respectant en 2017 l'écriture comptable « charges à reporter-compte 490 de l'actif du bilan » (pour partie sur 2017 et 2018 pour le 2^{ème} scénario ! • Soit les 1200 € sont déductibles fiscalement durant l'exercice comptable 2017, car payés en 2017 (C.I.R/92, art.49, al 2). <p>La société peut alors choisir l'année où elle déduira cette charge locative à des fins de planification fiscale !</p>	
	Charges locatives payées en 2018 pour la p.i 2019	Charges locatives payées en 2018 relatives à la période commençant le 1 ^{er} juillet 2019 (1 200€)
Nouveau régime Matching principe à l'I.Soc	La charge locative ne sera déduite qu'en 2019 pour 1200€	La charge locative sera déduite pour 600€ en 2018 et pour 600€ en 2019
	En aucun cas, la société ne pourra déduire les charges locatives totalement à titre de frais professionnels en 2018. Elles ne pourront que suivre la réalité économique et non-être utilisées pour faire de la planification fiscale.	

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

Le but de cette modification est donc d'essayer de limiter la planification fiscale.

Il y avait planification fiscale lorsqu'une société faisait des paiements anticipés de loyers. Cela reportait donc une partie de ses bénéfices imposables à l'année suivante (en augmentant ses charges cette année et en diminuant celles de l'année suivante). La société pouvait donc d'une certaine manière de choisir la meilleure p.i pour être taxée.

Appréciation critique

Cette mesure est intéressante théoriquement puisqu'elle permet d'harmoniser les règles comptables et fiscales. À l'inverse de l'harmonisation des règles entre les grandes et petites sociétés, je suis pour que les régimes fiscaux et comptables puissent s'accorder puisque les deux sont fortement liés. De plus, le principe du Matching est pour moi un élément logique, puisqu'il colle à la réalité économique et permet de mettre tout le monde d'accord quant à la règle à suivre. Cependant en pratique (comme pour le nouveau régime des amortissements), il ne sera plus possible pour une PME d'utiliser de tels charges pour limiter la base imposable d'une année où elle obtient un fort résultat. Cela ayant comme conséquence d'encore diminuer la souplesse que la loi laissait aux PME avant la réforme.

2.1.1.2.2 Amendes non déductibles

À partir de la période imposable 2020, il ne sera plus possible de déduire des amendes à titre de frais professionnels, même si celles-ci n'ont pas le caractère d'une sanction pénale (C.I.R/92, art.53, 6°nouveau).

« Ne constituent pas des frais professionnels :

6° les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'article 30. »

Seront notamment impactées, les majorations d'impôt ou amendes administratives en matière de TVA, de droits d'enregistrement, de précompte immobilier ... Puisque précédemment une ancienne jurisprudence permettait (et permet jusque fin 2019) de déduire ces pénalités en suivant la règle de l'accessoire suivant le principal. L'amende, l'accessoire, devenant déductible puisqu'elle suit l'impôt déductible, qui représente le principal⁴⁷. De plus, les majorations des cotisations sociales sont désormais aussi des dépenses non déductibles.

« En définitive, toutes les amendes administratives infligées par les autorités publiques constituent des frais professionnels non déductibles. »⁴⁸

⁴⁷ Source: <http://www.acofisco.be/iframe.php?key=frGbBu9CzfdjguHSFtNsQN&idart=418> (23 Aout 10h00)

⁴⁸ Circulaire 2018/C/12 du 30 janvier 2018 relative aux amendes non déductibles. : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

2.1.1.2.3 Nouveau calcul pour la limitation de la déductibilité des frais de voiture

Cela fait un long moment déjà que les frais liés à une voiture appartenant à une société ne sont que partiellement déductibles à l'impôt des sociétés. Depuis plus ou moins dix ans, la limitation de la déduction à l'impôt des sociétés est basée sur le taux d'émission de CO² du véhicule (C.I.R/92, art.198bis).

Seuls les frais de carburant suivent un régime distinct puisqu'ils sont déductibles à 75% (aucun calcul n'était donc nécessaire pour ces frais), quel que soit le taux d'émission de CO² de la voiture. Les frais de diesel, essence et LPG sont donc déductibles à 75%.

Les voitures électriques bénéficient d'un régime de faveur puisque les autres frais liés à la voiture sont fiscalement déductibles à 120%⁴⁹.

À partir de l'exercice d'imposition 2021, la loi du 25 décembre 2017 de réforme apportera plusieurs modifications substantielles dans le régime des frais de voiture. Il est important de savoir que ces modifications seront **rétroactives** et s'appliqueront non seulement aux nouveaux véhicules, mais aussi aux voitures déjà achetées, prises en leasing ou prises en location par la société⁵⁰.

A) Nouveau calcul de la quotité déductible

Tout d'abord, la base même du calcul des frais déductibles changera du tout au tout.

Actuellement, la limitation se base sur plusieurs fourchettes d'émission de CO² et le carburant utilisé (essence ou diesel). La nouvelle limitation sera, quant à elle, basée sur la formule suivante (C.I.R/92, art.66, § 1^{er}, al 1^{er}, 2^o nouveau):

$$120\% - (0,5\% * \text{coefficient lié au moteur et carburant} \\ * \text{nombre de grammes de CO}^2\text{émis par le véhicule par kilomètre})$$

La quotité déductible des frais de voitures qui utilisent cette formule ne peut être inférieure à 50%, ni supérieure à 100% (C.I.R/92, art.66, § 1^{er}, al 2 nouveau).

Les voitures exclusivement électriques ne pourront donc plus bénéficier du régime de faveur permettant aux sociétés de déduire les frais de voiture y relatifs à 120%.

⁴⁹ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 13.

⁵⁰ Source : <https://www.moniteurautomobile.be/conseils-auto/la-deductibilite/deduction-des-frais-automobiles-a-partir-de-2020.html> (15 Aout 15h45)

Les différents coefficients sont :

- moteur diesel : 1 ;
- moteur essence, au gaz naturel et électrique : 0,95 ;
- moteur gaz naturel dont la puissance fiscale est inférieure à 12 chevaux fiscaux : 0,9.

Cependant, cette formule n'est pas applicable aux voitures qui émettent 200 grammes de CO₂ par kilomètre ou plus, dont les frais sont alors déductibles à un taux forfaitaire de 40% (C.I.R/92, art 66, §1^{er}, al 1^{er}, 1^o nouveau).

Cette nouvelle méthode est désavantageuse pour les contribuables. En pratique, pour la plupart des cas, cela reviendra à une diminution des déductions des frais de voiture à titre professionnel.

Exemple du changement de système des quotas :

Voiture électrique :

$$120 - (0,5 * 0,95 * 0) = 120$$

Cependant, il y a un maximum de déduction de 100%.

Voiture à essence

$$\Rightarrow \text{émission de CO}_2 = 60 \text{ grammes} \Rightarrow 120 - (0,5 * 0,95 * 60) = 91,5$$

$$\Rightarrow \text{émission de CO}_2 = 196 \text{ grammes} \Rightarrow 120 - (0,5 * 0,95 * 196) = 26,9$$

Voiture diesel

$$\text{Émission de CO}_2 = 60 \text{ grammes} \Rightarrow 120 - (0,5 * 1 * 60) = 90$$

$$\text{Emission de CO}_2 = 196 \text{ grammes} \Rightarrow 120 - (0,5 * 1 * 196) = 22$$

Tableau 11 Comparaison des déductions par type de voiture avant et après la réforme				
Types de voiture	Grammes Co ² /km	Déduction avant la réforme	Déduction après la réforme	Différence
Voiture électrique	0	120%	100%	20%
Voiture essence	60	100%	91,5%	8,5%
	196	60 %	26,9%	33,1%
Voiture diesel	60	100%	90%	10%
	196	50%,	22%	28%

Avec les résultats obtenus dans ce tableau, il est aisé de voir que les véhicules les plus polluants, que ce soit essence ou diesel, sont les plus sévèrement touchés par la baisse des taux de déductions. Pour les véhicules électriques, il ne s'agit simplement que de l'annulation d'un régime de faveur mis en place afin de les favoriser. Dans ce cas-là, ce n'est pas vraiment une pénalité puisqu'ils restent déductibles à 100%.

B) Frais de carburant

La deuxième modification vient de l'annulation du taux fixe de déductibilité de 75% pour les frais de carburant. Ceux-ci seront alors déductibles sur base des mêmes règles que pour tous les autres frais de voitures. La déductibilité des frais de voiture étant plus basse que précédemment, il faudra alors que les voitures émettent très peu de grammes de CO² par kilomètre pour rester à 75% de déduction pour les frais de carburant. Il s'agit donc aussi d'une mesure diminuant les déductions fiscales pour les frais de carburant (dans la plupart des cas)⁵¹.

C) Avantage de toute nature : véhicule plug-in

La dernière modification du régime est liée au **véhicule hybride plug-in** possédant une batterie électrique d'une capacité énergétique de moins de 0,5 kWh par 100 kilogrammes de poids du véhicule ou qui émet plus de 50 grammes de CO² par kilomètre. À partir de l'exercice d'imposition 2021, il ne sera plus tenu compte de l'émission de CO² indiquée sur le certificat d'immatriculation, mais sera pris en considération dans la formule, le montant de

⁵¹ Source : <https://www.fiduciaire-execo.be/index.php/fr/mnu-actualites/fiscalite/66-quel-sera-le-pourcentage-de-deductibilite-de-ma-voiture-en-2018-2019-et-2020> (15 Aout 10h50)

grammes de CO2 par kilomètre d'un véhicule pourvu d'un moteur semblable utilisant exclusivement le même carburant. Si un tel modèle de moteur n'existe pas pour faire la comparaison, l'émission du véhicule hybride sera alors multipliée par 2,5 (C.I.R/92, art.66, § 1^{er}, al 3 nouveau).

Cependant, cette mesure ne s'appliquera pas aux véhicules hybrides plug-in achetés avant le 1^{er} janvier 2018 (C.I.R/92, art.66, §1^{er}, 2^o et 3^o).

Au niveau des ATN, ce sera cette formule qui sera utilisée (C.I.R/92, art. 36 §2, al.9 à 11). De plus, les frais de voiture qu'une société répercute à ses employés (ou autres tiers) et qui sont explicitement et séparément mentionnés sur la facture sont dorénavant limités dans le chef du tiers et non plus dans le chef de la société (C.I.R/92, art 66, § 2, 4^o)¹².

Appréciation critique

Cette mesure devrait simplement s'appeler « baisse du taux de déduction des frais de voiture » plutôt que « nouveau calcul pour la limitation de la déductibilité des frais de voiture », puisque dans la majorité des cas, cela se traduira par une baisse significative de la déduction. De plus, le fait que désormais les frais de carburant suivent le taux de déduction du véhicule utilisé va souvent amener à une diminution de ce type de déduction. Cependant, même si le taux de déduction de 120% n'est plus d'application pour les véhicules électriques, ces derniers conservent un taux déduction de 100%, ce qui reste fiscalement avantageux. Cette volonté de « **taxer** » plus intensément les voitures polluantes reste présente, voire s'amplifie. Ainsi, en suivant cet ordre d'idées, la nouvelle modification du calcul peut parfois entraîner une baisse considérable de la déductibilité fiscale pour les véhicules moins respectueux de l'environnement ⁵².

Cependant, à mon sens, cette modification n'avait pas pour but d'initier un mouvement vers des moyens de transport avec une émission de carbone inférieure, mais tout simplement limiter la déductibilité des frais de voiture qui représente un poste important de déduction pour de nombreuses sociétés. Les actuelles tensions au niveau climatique justifiant du coup cette mesure « écologique ».

2.1.1.3 Modifications dans les dividendes distribués

2.1.1.3.1 Régime de requalification des intérêts payés par une PME en dividendes distribués

A) Nouvelle définition de l'avance et problématique compte-courant

Cette notion d'avance a causé, durant de nombreuses années, de gros soucis de compréhension. Les discussions entre l'administration et des sociétés n'aboutissant pas à un accord, ceux-ci portaient alors au tribunal pour résoudre le problème. Cela provenait du fait de savoir si créditer le compte-courant de la société devait être considéré comme un prêt à l'associé ou plutôt une créance.

⁵² Source : <https://www.beobank.be/fr/professionnel/blog-conseils/frais-de-voiture-deductibles-40-ou-100-beobank> consulté le 31/12/2019

La réforme met un point final à ce débat en considérant ces avances comme des créances pour la société (C.I.R/92, art. 18 al.8). Cette nouvelle définition, plus large que précédemment, tend à vouloir coller davantage avec l'aspect économique de l'avance et non plus simplement à l'aspect juridique et civiliste (cela améliorant par ailleurs la sécurité juridique). Il ne s'agit pas vraiment d'un grand pas en avant, mais plutôt d'un retour aux sources puisque le régime initial de requalification des intérêts en dividendes considérait les avances comme « toute créance ». Cette nouvelle définition ne sera applicable qu'à partir de la troisième phase de la réforme, c'est-à-dire à partir du 1^{er} janvier 2020⁵³.

B) Nouveau taux de référence pour prêts non hypothécaires sans terme

Actuellement, il n'existe pas de taux de référence unique afin de qualifier les revenus provenant d'un prêt octroyé par un des dirigeants d'entreprise via leur compte-courant. Le taux dépendra alors de la nature de ce prêt ainsi que de ses caractéristiques (C.I.R/92, art. 55, al. 1^{er}, 1^o) :

- Le taux de référence utilisé pour l'évaluation de l'ATN imposable dans le chef d'un dirigeant d'entreprise et résultant de l'absence d'intérêts perçus par une société sur un compte-courant débiteur est référencé à l'article 18 §3 de l'A.R-I.R ;
- Le taux de référence utilisé pour les crédits de caisse bancaires (représenté par les dépôts d'une avance de la part d'un gérant sur un compte-courant de la société pour une durée indéterminée) est fixé par la BNB ;
- Le taux de référence pour les autres crédits est fixé par la BNB.

La réforme de l'impôt des sociétés a voulu donc simplifier ce système en mettant en place un taux unique pour toutes les avances sur compte-courant à l'article 55, alinéa 1^{er} du C.I.R/92. Le but principal de celui-ci est de permettre de savoir déterminer le taux du marché afin de payer les intérêts du compte-courant créditeur.⁵⁴ Les sociétés ne pourront alors plus discuter lors du dépassement de ce taux puisqu'il sera le seul à être utilisé. Les intérêts provenant donc du compte-courant créditeur dépassant celui-ci seront alors considérés comme des dividendes et taxés sous ce régime. Ce taux pratiqué sur le marché n'est cependant valable que pour les prêts non hypothécaires sans terme. Il représente le taux que les institutions financières monétaires belges utilisent pour les prêts allant jusqu'à 1 000 000€ avec un taux variable et fixation initiale du taux d'une durée inférieure ou égale à un an, octroyé aux sociétés non financières, pour les contrats conclus au mois de novembre de l'année civile

⁵³ ⁵³ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 14.

⁵⁴ Circulaire 2019/C/37 du 30/04/2019 relative aux modifications apportées en matière de « taux d'intérêts du marché » pour la déductibilité des intérêts à titre de frais professionnels : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>.

précédant l'année civile à laquelle les intérêts se rapportent augmenté de 2,5%. Ce nouveau régime ne sera lui aussi en application qu'à partir du 1^{er} janvier 2020⁵⁵.

Il est important de noter que la suppression de la condition d'obtention du taux réduit portant sur la limitation des dividendes à moins de 13% du capital libéré de la société est délivrant pour les petites sociétés qui avait une requalification de leurs intérêts en dividendes.

Appréciation critique

Tout d'abord, la nouvelle définition de l'avance et la mise en place d'un nouveau taux de référence pour prêts non hypothécaires sans terme permet de simplifier les notions liées au compte-courant. Cela permettant de ne pas avoir des discordances entre l'administration et l'entreprise lors de la prise en compte d'un taux puisqu'il n'y en a plus qu'un. Un élément qui peut être intéressant pour les petites sociétés est la suppression de la limite de la distribution en dividendes de 13 % du capital libéré maximum. Avec l'ancien système, s'il y avait une requalification des intérêts en dividendes trop importante, une petite société, qui subissait alors déjà une taxation supplémentaire sur ce qu'elle considérait comme intérêts mais qui était dès lors taxé comme des dividendes, pouvait faire perdre le taux réduit à la société. Il s'agissait donc d'une double pénalité dans le chef de la petite société. La simplification de la définition, du taux utilisé et la suppression de la limite des 13 % du capital libéré éviteront cela à l'avenir.

2.1.1.4. Sort des suppléments du résultat fiscal et contrôle fiscal

Désormais, seule la déduction pour RDT pour l'année pourra être opérée sur les suppléments de revenus qui suivent un avis de rectification ou une notification d'imposition d'office et sur lesquels un accroissement d'impôts sera appliqué (C.I.R/92, art.207 al.7). Cependant, s'il n'y a pas d'accroissements d'impôt (de 10 %) et qu'il s'agit d'une première infraction, il sera toujours possible d'utiliser certaines déductions fiscales sur ce supplément⁵⁶.

⁵⁵ Source : <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/circulaire-2019c37-relative-aux-modifications-apportees-en-matiere-de-taux-dinteret-du-marche-pour-la-deductibilite-des-interets-a-titre-de-frais-professionnels/5074> (25 Aout 10h40)

⁵⁶Source:

https://businessdatabase.indicator.be/impots___controle/limitation_des_deductions_applicables_a_un_supplement/WAACPCAR_EU26090601/related (25 Aout 11h00)

2.1.2 Modifications dans les déductions fiscales

A) Mesures touchant à des régimes de faveur pour les PME

2.1.2.1. Suppression de certaines exonérations à caractère économique intéressant les PME (bonus du tutorat et personnel supplémentaire PME)

Le bonus du tutorat et l'exonération pour personnel supplémentaire à bas salaire sont des régimes de faveur exclusifs aux petites sociétés :

- Pour encourager les employeurs à organiser des stages en entreprise, le bonus du tutorat a été mis en place. Cela représente une exonération de 40% des rémunérations payées aux travailleurs concernés par ce bonus de stage⁵⁷ ;
- Afin de favoriser l'engagement dans les sociétés ayant moins de 11 travailleurs, une immunisation des bénéfices a également été accordée à concurrence de 5.830 euros par unité de personnel supplémentaire à bas salaire occupé en Belgique. Cette exonération se calcule en comparant la moyenne des travailleurs occupés au cours de l'année avec la moyenne correspondante de l'année antérieure⁵⁸.

Cependant, ces deux régimes de faveur ont été supprimés lors de la mise en place de la réforme (C.I.R/92, suppression de l'article 67bis et 67ter).

Cette décision d'exclure certaines exonérations provient de la régionalisation de certaines compétences comme ici celle du bonus de tutorat. « La Région wallonne a adopté trois décrets qui ont pour toile de fond les avantages financiers en matière de stage ou d'apprentissage, et ce afin d'adapter cette ancienne compétence fédérale au paysage socio-juridique wallon »⁵⁹

Cependant, la région wallonne a abrogé plusieurs de ces incitants financiers pour la formation en alternance dont notamment la RGC Tuteurs et les bonus de démarrage et de stage.⁶⁰

⁵⁷ SPF Finances, Memento fiscal, édition 2018, page 138

⁵⁸ SPF Finances, Memento fiscal, édition 2018, page 139

⁵⁹ Source : https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNewsWgsect_fr/BC52917F1CAB9FB5C125800A0029C012?OpenDocument#.XgoHaUdKhhE

⁶⁰ Source : <https://www.ucm.be/Actualites/La-Region-wallonne-abroge-la-RGC-Tuteurs-et-les-bonus-de-demarrage-et-de-stage>

Appréciation critique

Ces exonérations ne représentaient pas l'un des avantages fiscaux les plus importants des petites sociétés. Cependant, la suppression de ces exonérations reste désavantageuse pour les petites sociétés qui se voient enlever diverses mesures en leur faveur.

2.1.2.2. Déduction pour investissement

La déduction pour investissement est une mesure, créée pour les petites sociétés, permettant de déduire de la base imposable un certain pourcentage des investissements réalisés. Afin de pouvoir en bénéficier, les investissements doivent être nouveaux et directement liés aux activités économiques existantes ou prévues par la société. Ce régime possède de nombreux taux différents qui coexistent depuis des années (de 0 à 20,5% selon la nature de l'investissement, la taille de la société,). Afin de pouvoir en bénéficier, il faut cependant renoncer à la déduction des intérêts notionnels pour cette période imposable. En l'absence de bénéfice, la déduction pour investissement n'est alors reportable que durant une année.

Les déductions pour investissement ordinaire directement lié à l'activité économique seront durant les périodes imposables 2018 et 2019 déductibles à un taux de 20% au lieu de 8% (sans modifications des conditions de déduction). La DPI ordinaire pourra alors dépasser certaines DPI majorées telle que celle permettant de réaliser des économies d'énergie, les investissements dans la protection des locaux professionnels ... (qui est alors de 13,5%). Il est tout à fait possible de faire passer ces investissements sous la déduction ordinaire afin de bénéficier du taux le plus élevé (C.I.R/92, art. 201 §1^{er}).

Seuls les investissements dans la protection (respectueux de l'environnement) et dans la recherche et développement bénéficient encore d'un taux supérieur à l'ordinaire à un taux de 20,5%⁶¹.

⁶¹ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 5.

Tableau 12 :				
Exemple déduction pour investissement avant et après la réforme de l'impôt des sociétés				
Type d'investissement	Investissement	Ancien régime	2018 et 2019	Avantage de l'augmentation du taux
Ordinaire	20 000 €	20 000 * 8% = 1 600€	20 000 * 20% = 4 000€	4 000 – 1 600 = 2 400€ supplémentaire de DPI
économies d'énergie	20 000 €	20 000 * 13,5% = 2 700€	20 000 * 20% = 4 000€	4 000 – 2 700 = 1 300€ supplémentaire de DPI
recherche et développement	20 000 €	20 000 * 20,5% = 4 100€	20 000 * 20,5% = 4 100€	

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

B) Mesures touchant toutes les sociétés

2.1.2.3 Modifications apportées aux R.D.T

La réforme a rétabli la disparité qu'avait la Belgique avec beaucoup d'autres pays quant aux RDT. Désormais la déduction des RDT est portée à 100% et non plus 95% (C.I.R/92, art. 204 et 205 §3)⁶². Il s'agit d'un pas en avant quant à l'attractivité internationale puisque les dividendes reçus par une société mère établie en Belgique en provenance d'une filiale seront désormais entièrement exonérés d'impôts. Cette mesure a pour but d'attirer principalement les holdings puisqu'il s'agit d'un gros poste de déduction pour eux. De plus, la règle particulière en matière de précompte mobilier, mis en place suite à l'arrêt Tate and Lyle⁶³, est adaptée à cette augmentation (C.I.R/92, art. 264/1).

2.1.2.4 Déduction pour capital à risque incrémental

Le régime de la déduction pour capital à risque a toujours eu pour but principal de diminuer la différence de traitement fiscal qui existe entre les modes de financement : capitalisation ou recours à l'emprunt. Le recours à l'emprunt crée des intérêts qui sont déductibles à titre de frais professionnels, là où le capital ne crée aucune sortie

⁶²Source : <https://www.tiberghien.com/fr/1108/deduction-rdt-de-95-a-100> (26 Aout 10h00)

⁶³ Source : <https://www.lexalert.be/fr/article/solution-pour-tate-lyle-par-l'article-2691-C.I.R/92-92> (26 Aout 10h30)

d'argent du même type. Un système d'intérêts fictifs a donc été mis en place afin que le capital investi puisse lui aussi bénéficier d'une déduction. Cette mesure a permis à des sociétés d'opter pour le financement par fonds propre, là où sans ce système, une utilisation d'emprunt aurait été beaucoup plus intéressante fiscalement. Ce système a été principalement avantageux pour les grosses sociétés surcapitalisées qui pouvaient alors réduire drastiquement leur impôt avec cette déduction, faisant ainsi passer la Belgique comme une sorte de paradis fiscal. Une des ambitions de cette mesure était alors de limiter le nombre de fuites hors de la Belgique des centres de coordination en leur donnant ce régime fiscal avantageux. Cependant, au fur et à mesure des années, l'utilisation des intérêts notionnels a perdu de son attractivité, que ce soit par la diminution du taux OLO qui baisse chaque année et par l'adoption de mesures limitant son application. La réforme de 2017 a porté le coup final en limitant fortement le montant sur lequel se portent les intérêts notionnels puisque désormais on utilise comme base de calcul que le capital incrémental. De plus, cette déduction se retrouve désormais dans le deuxième package des déductions fiscales soumises à la base taxable minimum (C.I.R/92, art.205ter §1, 2 et 3)⁶⁴.

A) Sociétés exclues de ce régime

Certaines sociétés bénéficiant déjà d'un régime fiscal de faveur ne peuvent utiliser les déductions d'intérêts notionnels. C'est le cas pour les sociétés d'investissement règlementées, les sociétés immobilières règlementées, les sociétés de navigation maritime soumise à la taxe spéciale sur le tonnage ou encore les sociétés coopératives en participation. Les petites sociétés ne pourront bénéficier du DCR que si elles ne revendiquent, ni une réserve d'investissement immunisée, ni une déduction pour investissement. Enfin, les SNC et SCS utilisant une comptabilité ne pourront pas non plus bénéficier des déductions d'intérêts notionnels

⁶⁴ Source : <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2019/reforme-de-l-impot-des-societes-point-sur-les-mesures-en-vigueur-et-aperçu-des-mesures-a-venir> (28 Aout 10h00)

B) Ancien calcul du capital à risque

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2018 inclus, le capital à risque représentait les capitaux comptables propres corrigés de la société au dernier jour de l'exercice précédent. Celui-ci était alors multiplié par un taux appliqué aux actifs sans risque (taux OLO à 10 ans de l'année N-2).

$$A - (a + / - b) = \text{capital à risque}$$

- A. Montant total des capitaux propres de la société déterminés conformément à la loi comptable à la fin de la période imposable précédente
- B. Modifications des capitaux propres
 - a. Diminution des corrections éventuelles
 - i. Corrections anti double déduction
 - ii. Corrections anti-abus.
 - iii. Corrections techniques
 - b. Variation des capitaux propres durant la période imposable de détermination de la DCR

C) Nouveau calcul du capital à risque

À partir de l'exercice d'imposition 2019, la déduction des intérêts notionnels se basera sur le capital incrémental. Le capital à risque repris pour le calcul n'est donc plus la totalité des capitaux comptables propres à la fin de l'exercice comptable précédent, mais seulement l'augmentation moyenne des capitaux propres sur une période de 5 ans (en début de période et non plus en fin). Toutes les corrections éventuelles qui existaient déjà précédemment restent les mêmes pour le calcul actuel (la seule différence est que désormais les éléments en diminution des montants annuels de capitaux propres sont pris eux aussi au début de chaque période imposable concernée et non plus en fin)⁶⁵.

$$\frac{A-B}{5} = \text{capital à risque}$$

⁶⁵ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 5.

- A. Montant annuel du capital à risque correspondant au montant des capitaux propres de la société au début de la période imposable concernée. Les corrections des capitaux propres sont les mêmes que pour l'ancien régime (la seule différence est que désormais les éléments en diminution des montants annuels de capitaux propres sont pris eux aussi au début de chaque période imposable concernée et non plus en fin).
- B. Montant annuel du capital à risque correspondant au montant des capitaux propres de la société au début de la cinquième période imposable précédente. Les corrections des capitaux propres sont les mêmes que pour l'ancien régime (la seule différence est que désormais les éléments en diminution des montants annuels de capitaux propres sont pris eux aussi au début de chaque période imposable concernée et non plus en fin).

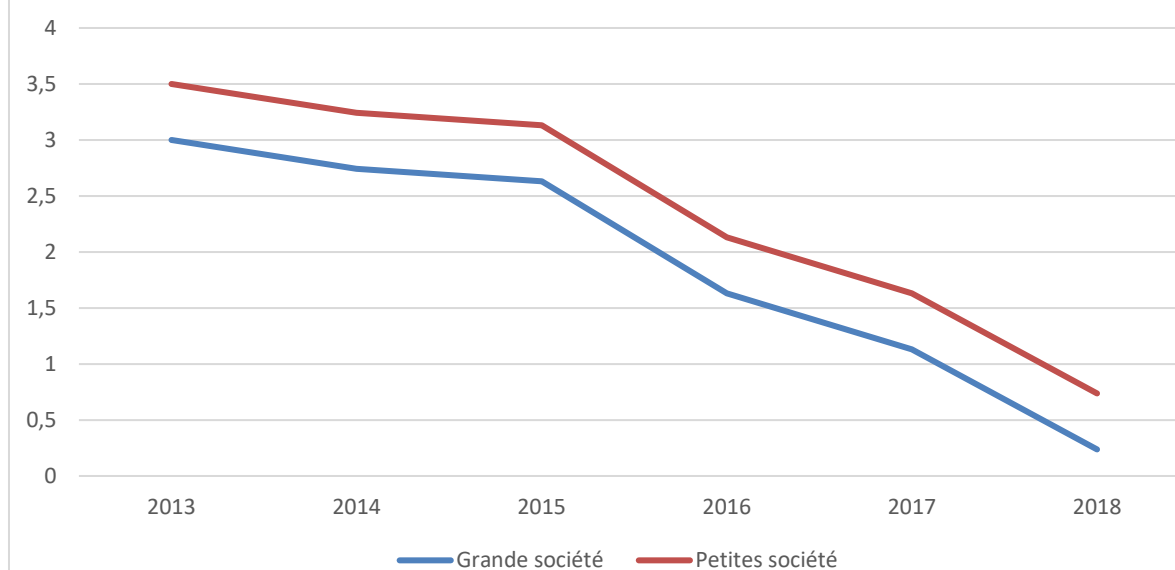
Pour une nouvelle société, le capital à risque est considéré être 0. Dès lors si la société n'a pas 5 ans d'exercice derrière elle le calcul se simplifie en : Montant annuel du capital à risque correspondant au montant des capitaux propres de la société au début de la période imposable concernée / 5

$$\frac{A-0}{5} = \frac{A}{5} = \text{capital à risque}$$

D) Taux d'actif sans risque

Le taux utilisé pour multiplier le capital à risque n'a pas changé avec la réforme. Il s'agit du taux moyen des OLO à dix ans des mois de juillet, août et septembre de l'année N-2 par rapport à celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Le taux obtenu pour un exercice d'imposition ne peut s'écarter de plus de 1% par rapport au taux de la DCR de l'exercice précédent et ne peut jamais dépasser 3%. Les petites sociétés ont droit à une majoration de leur taux de DCR de 0,5% (pouvant alors être supérieur à 3%)

Tableau 13 :
Diminution du taux d'actif sans risque (en %)



Source : apport personnel basé sur les taux OLO moyens à 10 ans

Exemple du changement de régime pour les DCR

La société A, considéré comme une petite société, a été créée en 2012

Exercice comptable	Capitaux propres corrigés
2013	100 000
2014	120 000
2015	140 000
2016	160 000
2017	130 000
2018	180 000

Pour illustrer la différence de ces deux régimes, je reprendrai les exercices d'imposition 2018 et 2019.

- Durant l'exercice d'imposition 2018, le capital à risque est de 130 000€
- Durant l'exercice d'imposition 2019, le capital à risque est de 16 000€

$$\frac{180\,000 - 100\,000}{5} = 16\,000\text{€}$$

- Durant l'exercice d'imposition 2019, si la société n'a pas encore 5 ans d'existence, le capital à risque est de

$$\frac{180\,000}{5} = 36\,000$$

	Taux moyen OLO à dix ans	
Exercice comptable	Grande société	Petite société
2013	3%	3,5%
2014	2,742%	3,242%
2015	2,63%	3,13%
2016	1,63%	2,13%
2017	1,131%	1,631%
2018	0,237%	0,737%

- Déduction pour capital à risque durant l'exercice d'imposition 2018

$$130\,000 * 1,631\% = 2120,3\text{€}$$

- Déduction pour capital à risque durant l'exercice d'imposition 2019

$$16\,000 * 0,737\% = 117,92\text{€}$$

- Déduction pour capital à risque durant l'exercice d'imposition 2019 si la société n'a pas encore 5 ans d'existence

$$36\,000 * 0,737\% = 265,32\text{€}$$

En conclusion, en moins d'un an, la déduction pour capital à risque a diminué de plus de 90%. Cette diminution de déduction provient à la fois de la nouvelle méthode de calcul du capital à risque qui limite le montant repris à la variation positive des capitaux propres, mais aussi à la diminution continue du taux OLO à dix ans durant ces dernières années. Là où précédemment ce système pouvait permettre de réduire drastiquement la base taxable d'une société surcapitalisée, aujourd'hui cette déduction est très limitée. La déduction est légèrement plus avantageuse pour les jeunes sociétés puisque le capital à risque n'est alors que divisé par 5. Avec l'augmentation de la déduction pour investissement ordinaire de 8% à 20% de façon temporaire, il est par exemple aujourd'hui beaucoup plus intéressant pour une petite société d'opter pour cette dernière lorsque cela est possible.

E) Régime transitoire pour la déduction du vieux stock des excédents de DCR accumulés

Au début de la mise en place des intérêts notionnels, il était possible de reporter les DCR sur les sept années suivantes. Depuis l'exercice d'imposition 2013, afin de limiter l'impact des DCR sur la base imposable des grosses sociétés, il n'est plus possible de reporter les excédents de DCR. Cependant, les excédents de DCR constitués avant cette date restent quant à eux toujours déductibles. Un régime transitoire, nommé la règle des 60%, a donc été mis en place pour apurer les excédents de DCR que les sociétés avaient accumulés durant ces années : « *Lorsque le montant du résultat fiscal positif au terme de la huitième opération excède 1 000 000€, le montant maximum à déduire s'élève à 1 000 000€ majoré de 60% de la différence entre le résultat fiscal au terme de la huitième opération et 1 000 000€* »⁶⁶. La première tranche imposable de 1.000.000 EUR peut donc être entièrement neutralisée par la déduction reportée, mais la partie qui dépasse ce montant sera donc toujours imposée à concurrence de 40 %. Tout comme la règle de la corbeille, cette mesure met en place un système de base taxable minimale.

De plus, si un changement de contrôle de la société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique a lieu, ce vieux stock non encore déduit est alors définitivement perdu.

⁶⁶ D. Darte et Y. Noël, maitriser l'I.Soc, edipro, éditions 2018, page 520

Appréciation critique

Le développement des déductions pour investissement est une des seules mesures, avec la baisse des taux nominaux, favorisant réellement les PME. En effet, son déplacement dans l'ordre des déductions est nettement plus cohérent que dans l'ancien système puisqu'elle se retrouvait après la déduction pour capital à risque et la déduction des pertes antérieures, ce qui représente un non-sens (la DPI n'étant pas reportable indéfiniment). Sa place dans la première partie des déductions représente donc déjà un premier pas en avant pour la DPI. L'augmentation temporaire du taux de déduction passant 8 % à 20 % est aussi intéressante pour les PME puisqu'elles pourront déduire une plus grosse partie de leur investissement. Le seul point que je trouve dommage lors de cette modification est que le nouveau taux de déduction de 20 % n'est que temporaire. Actuellement, cette DPI est intéressante grâce à ce taux de 20 %, mais si celui-ci repasse à 8 %, la mesure perdra beaucoup de son attrait. Un taux plus faible, mais continu, aurait été pour moi une meilleure solution afin de garder l'attractivité de cette mesure sur le long terme (ou tout simplement conserver ce taux de 20%).

Un autre élément intéressant est la perte d'importance de la déduction pour capital à risque qui a perdu à l'heure actuelle presque toute son attractivité. Cette déduction qui, initialement devait permettre aux plus petites sociétés de se financer sans recourir à l'emprunt, a permis à de beaucoup plus grosses structures surcapitalisées de réduire de façon importante leur impôt dû. Dès lors, celles-ci ne contribuaient pas justement au financement de l'état, reportant alors ce poids sur les épaules des PME. Cette déduction a d'abord diminué, suite de la baisse du taux de l'actif sans risque au fil des années. La réforme de l'impôt des sociétés a limité d'autant plus cette déduction en changeant la base du calcul, puisque désormais seulement la partie incrémentale du capital sera reprise pour le calcul de la DCR. Vu que le taux ainsi que la base de calcul diminuent, la déduction finale sera donc elle aussi fortement diminuée.

L'un dans l'autre, ces mesures sont en faveur des PME, même s'il est dommage du caractère temporaire pour la DPI.

2.1.2.5. Nouvelle déduction de transfert intra-groupe et embryon de consolidation fiscale

A) Introduction d'une consolidation fiscale limitée

Une autre mesure de faveur permettant d'accroître l'attractivité fiscale internationale est la mise en place d'une consolidation fiscale en 2020. Les sociétés liées pourront, sous certaines conditions strictes reprises ci-dessous, déduire la perte de l'exercice d'une des sociétés du groupe du bénéfice d'une autre société du groupe (C.I.R/92, art. 194septies, 198 §1^{er} 15°/1 et 205/5). Afin de pouvoir bénéficier de ce régime de faveur, le montant du transfert intra-groupe devra être mentionné dans une convention spécifique à la déduction. Ce montant ne peut pas dépasser celui de la perte que la société a subie si le transfert intragroupe n'avait pas été repris parmi ses bénéfices. Il sera tout à fait possible de répartir le transfert intra-groupe entre plusieurs conventions conclues avec les sociétés du groupe qui remplissent les conditions requises. Ce nouveau système se base en partie sur celui fait en Suède, mais afin de maintenir la neutralité patrimoniale du régime, a été autant que possible développé d'un point de vue fiscal. Dès lors, la neutralité patrimoniale entre les sociétés sera maintenue par la rémunération que devra payer une société à une autre en contrepartie de l'avantage fiscal reposant sur la perte qui est alors mise dans la contribution du groupe⁶⁷.

B) Conditions du transfert intra-groupe

Le nouveau régime est cependant limité selon les règles suivantes :

- La contribution de groupe n'est possible qu'à concurrence de la perte de l'année. Une perte reportée ne peut pas être reprise ;
- La contribution de groupe constitue une limitation de la déduction par l'autre société après la déduction des RDT, la déduction pour innovation et la déduction pour investissement. Elle se limite donc au résultat restant après ces différents traitements ;
- Les sous-filiales, les sociétés apparentées ne peuvent pas bénéficier de ce régime. Seules les sociétés belges ayant un lien de mère/filiales et leurs filiales ou les sociétés-sœurs d'une même société mère et leurs établissements stables ;
- Les sociétés doivent être liées depuis plus de 5 ans pour pouvoir bénéficier de ce régime. Cela a pour but d'éviter l'optimisation par le rattachement de sociétés qui n'entrent pas dans le périmètre de consolidation afin d'utiliser leurs pertes ;
- Les sociétés doivent avoir un lien de participation d'au moins 90% pendant l'entièreté de l'exercice comptable ;

⁶⁷Source : https://businessdatabase.indicator.be/impots___pertes_reportees/consolidation_fiscale___bientot_aussi_possible_en_belgique___/WAACDCAR_EU10061601/topArt (30 Aout 10 h 40).

- Les exercices comptables des sociétés voulant bénéficier de ce régime doivent être similaires ;
- Les sociétés qui bénéficient déjà d'un régime fiscal dérogatoire ne peuvent pas en bénéficier.

2.2. Modifications de certaines exonérations fiscales

2.2.1 Réduction de capital

2.2.1.1 Modification du code des sociétés

Un nouveau code de loi a été mis en place, le code des sociétés et associations, afin de simplifier la législation et remplaçant le code des sociétés actuel. Les trois principaux axes de cette modification sont la suppression de la distinction entre sociétés civiles et commerciales, l'incorporation du droit des associations dans le Code des Sociétés et la limitation du nombre de formes de société. Désormais seuls 4 types de sociétés sont reprises dans la loi : la société simple, la société coopérative, la société à responsabilité limitée et la société anonyme⁶⁸.

Les SPRL, représentant la plupart des PME, deviennent donc des SRL d'après le nouveau code. Désormais une SRL n'a plus besoin de capital minimum légal comme précédemment. À l'avenir, pour la création de ce type de société, il suffira au fondateur de fournir ce dont il a réellement besoin pour le bon fonctionnement de son activité. Ce nouveau régime rentrera en vigueur à partir du 1^{er} mai 2019 pour les sociétés existantes, et est d'application depuis 1^{er} janvier 2019 pour les nouvelles sociétés⁶⁹.

2.2.1.2 Création d'une fiction légale lors d'une réduction de capital

2.2.1.2.1 Ancien régime

Avant le 1^{er} janvier 2018, si la réduction suivait les deux conditions ci-dessous, celle-ci n'était ni taxée dans le chef de la société, ni dans le chef des actionnaires

- Cet acte doit provenir d'une décision régulière de réduction de capital social ou des primes d'émission suivant correctement le code des sociétés ;

⁶⁸ Source : <https://legalworld.wolterskluwer.be/fr/nouvelles/moniteur/le-code-des-societes-et-des-associations-est-paru-au-moniteur-belge/> (30Aout 11h00)

⁶⁹ Source : <https://www.notaire.be/nouveautes/detail/la-reforme-des-societes-entrera-en-vigueur-en-2019-faut-il-demarrer-une-entreprise-maintenant-ou-attendre-un-peu> (30Aout 11h30)

- Le remboursement aux actionnaires ne peut porter que sur le capital libéré ou des primes d'émission assimilées (il est à noter que lors d'une augmentation de capital avec une incorporation de dividendes, ceux-ci s'incorporent dans le capital libéré, car ils ont été taxés lors de la sortie de la société, obtenant donc leurs qualités d'apports comme ceux initiaux)

Dès lors, le respect de ces règles permettait aux actionnaires de récupérer leurs avoirs initiaux et ne devaient donc pas être taxé dessus. De plus, cela n'entraînait pas non plus de conséquence fiscale pour la société. Cependant, lorsque la réduction provenait de réserves taxées ou exonérées, la neutralité fiscale n'était plus d'application puisqu'il s'agissait de revenus provenant de la société et étaient donc considérés comme dividendes.

Les réserves taxées ne supportaient que le précompte mobilier puisque comme leur nom l'indique celle-ci ont déjà été taxées. Les réserves immunisées incorporées au capital devront quant à elles être taxées aussi dans le chef de la société puisque la condition d'intangibilité permettant leur exonération n'est plus respectée. Cela se produira en augmentant la base imposable de la société.

Afin de pouvoir être exonéré de ce remboursement de capital, il fallait faire un acte notarié de réduction de capital expliquant sur quelle composante du capital se portait le remboursement. Si cela n'était pas fait, le remboursement reprenait alors à la fois le capital libéré, nommé par les fiscalistes le bon capital ou encore le capital fiscal, mais aussi les réserves taxées et immunisées. Une quotité de ce capital était alors imputée proportionnellement sur les différentes composantes. Cela amenant à une exonération pour le capital libéré et une taxation sur les réserves.

Pour les PME il était très intéressant de notifier dans l'acte notarié d'où provenait la réduction de capital. Si cela provenait du capital libéré, il s'agissait d'un remboursement de capital. Cependant, si la réduction provenait des réserves, celle-ci était alors considérée comme une distribution de dividendes ordinaires. Mal géré, cet acte pouvait alors être un désavantage pour les petites sociétés qui bénéficiaient du taux réduit, car une des conditions était de ne pas dépasser 13% du capital libéré. Il était donc possible d'être taxé sur les réserves, mais, le plus grave, perdre le taux réduit⁷⁰.

Il n'est cependant pas possible de procéder à une réduction de capital en utilisant le capital libéré, suivi d'une augmentation de capital en incorporant les réserves. Il s'agit là d'une

⁷⁰ « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 6.

volonté de la part de la société d'éviter l'impôt sur les dividendes et non pas une réelle réduction de capital.

Exemple de réduction de capital avant le 1^{er} janvier 2018

La société A possède un capital social de 500 000€ décomposé comme suit :

- Capital libéré de 200 000€
- Réserves taxées 200 000€
- Réserves immunisées 100 000€

Celle-ci souhaite alors faire une réduction de capital de 150 000€ conformément au code des sociétés

Tableau 14		
Exemple de réduction de capital avant la réforme de l'impôt des sociétés		
(en millier d'euros)	Acte notarié ne reprend pas sur quelles parties se passent la réduction de capital	Acte notarié stipule que la réduction se passe sur le capital libéré
Partie provenant du capital libéré	$\frac{150 \times 200}{500} = 60$	150
Partie provenant des réserves taxées	$\frac{150 \times 200}{500} = 60$	0
Partie provenant des réserves immunisées	$\frac{150 \times 100}{500} = 30$	0
Partie sur laquelle le précompte mobilier sera retenu	90	0
PM	$90 \times 0,3 = 27$	
Augmentation de la base taxable de la société	30	0

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

2.2.1.2.2. Nouveau régime

Désormais, pour les remboursements de capital qui ont débuté à partir du 1^{er} janvier 2018, l'assemblée générale n'a plus la possibilité de déterminer sur quelle partie du capital le remboursement va se porter (C.I.R/92, art.18 al. 2 à 7).

Une fiction légale est mise en place afin d'acter la réduction de capital à la fois dans le capital libéré, les réserves taxées qui peuvent être incorporées ou non au capital, et les réserves immunisées incorporées au capital. Dès lors, l'imputation qui porte sur des réserves

sera assimilée à un dividende imposable et la partie du capital libéré restera quant à lui exonérée de tout impôt.

Formule prorata du capital libéré :

$$\text{Prorata du capital libéré} = \frac{\text{Capital libéré et tout ce qui est assimilé}}{\text{Capital libéré} + \text{réserves taxées}}$$

Le montant des réserves pris en compte est celui de la fin de la période imposable qui précède celle au cours de laquelle le remboursement du capital a eu lieu. Celui-ci est alors diminué du montant des dividendes intercalaires.

Au niveau de la taxation des réserves, cela restera pareil à l'ancien système. Les réserves taxées ne supportent alors que le précompte mobilier. Les réserves immunisées incorporées au capital devront quant à elles être taxées aussi dans le chef de la société puisque la condition d'intangibilité permettant leur exonération n'est plus respectée. Cela se produira en augmentant la base imposable de la société.

Certaines réserves taxées et exonérées ne doivent pas être reprises dans le calcul ci-dessus et cela simplement, car en principe elles ne peuvent être distribuées (article 18 al 5) :

- Des réserves taxées négatives autres que la perte reportée et autres que celles constituées à l'occasion d'un remboursement du capital ou des sommes susvisées assimilées à du capital libéré ;
- Des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1er, 1°, et des autres réserves exonérées qui ne sont pas incorporées au capital (plus-values de réévaluation) ;
- Des réserves exonérées visées à l'article 44, § 1er, 1°, qui sont incorporées au capital, dans la mesure où elles ne peuvent pas être distribuées (plus-values de réévaluation) ;
- Des réserves exonérées, qui en cas de fusion, scission, opération assimilée à une fusion par absorption ou d'opération assimilée à la scission visée à l'article 211, § 1er, sont reconstituées dans le capital lorsque l'apport n'est pas entièrement rémunéré par des actions ou parts nouvelles comme visées à l'article 211, § 2, alinéa 3, parce que les sociétés absorbantes ou bénéficiaires détiennent des actions ou parts de la société absorbée ou scindée ;
- Des réserves visées aux articles 24, alinéa 1er, 4°, 184quater et 541 (sous estimations d'éléments de l'actif ou surestimations d'éléments du passif) ;
- De la réserve légale à concurrence de son minimum légal ;
- Des réserves indisponibles pour actions ou parts propres et pour parts bénéficiaires propres dans les limites fixées à l'article 620, § 1er, 2°, du Code des sociétés ;

- Des provisions pour risques et charges et réductions de valeur, exonérées ou non conformément aux articles 48, 194 et 194bis ;
- Des réserves ou provisions visées par des dispositions analogues de droit étranger pour les sociétés étrangères.

L'imputation pour la partie du capital libéré, se fera principalement sur le capital libéré à proprement parlé et si celui-ci est insuffisante sur les primes d'émission assimilées à du capital libéré. L'imputation sur les réserves ne se fera pas en prorata, mais un dans un ordre précis. Tout d'abord les réserves taxées incorporées au capital, ensuite les non incorporés et ensuite les réserves exonérées incorporées au capital. Les réserves exonérées non incorporées au capital conservent leur immunité afin de ne pas créer une imposition forcée de ces réserves. Il est important de noter que pour respecter l'article 537 du C.I.R/92, si le capital inclut des apports en capital, une réduction du capital doit donc d'abord être imputée sur ceux-ci. L'imputation proportionnelle ne devra donc être appliquée qu'une fois ceux-ci complètement distribués.

Cette fiction créée donc, tout comme pour la règle de la corbeille, une taxation minimum lors de réduction de capital en entraînant l'attribution d'un dividende ordinaire imposable proportionnellement aux réserves taxées et aux réserves immunisées incorporées au capital. Il est cependant important que cette fiction ne porte pas atteinte aux droits des sociétés, qui pourraient se sentir lésées de cette modification de régime. À terme, si l'ensemble du capital libéré venait à être remboursé, celui-ci conserverait son exonération sur l'entièreté du montant, et donc cela ne défavorise aucunement les sociétés quant à l'exonération de leur capital libéré. Le changement en lui-même provient du fait que ce n'est plus l'assemblée générale qui le moment de l'imposition de ces réserves. L'assemblée générale peut cependant toujours choisir la quotité de capital libéré et de réserves imputées à la réduction, si elle prévoit un mode d'imputation aboutissant à un montant de dividendes au moins égal au montant qui résulterait de la fiction légale.

Dans le nouveau régime, le fait de ne pas notifier dans le nouveau régime de quelle partie du capital la réduction est imputée, ne représente plus une grave erreur. De base, le régime de la fiction légale sera d'application et ne pourra être changé par l'assemblée générale que si les dividendes proposés par celle-ci sont supérieurs au modèle classique. De plus, désormais, il est possible de distribuer des dividendes supérieurs à 13% du capital libéré. Le risque de perdre le taux réduit pour une petite société n'est donc plus présent.

Exemple de réduction de capital à partir le 1^{er} janvier 2018

Je vais reprendre dans cet exemple une société A possédant une grosse part de capital libéré dans son capital social, ainsi qu'à l'inverse une société B qui a un capital social principalement constitué de réserves.

La société A possède un capital social de 500 000€ décomposé comme suit :

- Capital libéré de 300 000€
- Réserves taxées (incorporées ou non au capital) 100 000€
- Réserves immunisées (incorporées au capital) 100 000€

La société B possède un capital social de 500 000€ décomposé comme suit :

- Capital libéré de 100 000€
- Réserves taxées (incorporées ou non au capital) 150 000€
- Réserves immunisées (incorporées au capital) 250 000€

Celles-ci souhaitent alors faire une réduction de capital de 200 000€ conformément au code des sociétés

Tableau 15 :

Exemple de réduction de capital à partir le 1er janvier 2018

(en millier d'euros)	Société A	Société B
Prorata capital libéré	$\frac{300}{300+100+100} = 0,6$	$\frac{100}{300+100+100} = 0,2$
Réduction sur capital libéré	$200 \times 0,6 = 120$	$200 \times 0,2 = 40$
Prorata réserves taxées et exonérées	$1 - 0,6 = 0,4$	$1 - 0,2 = 0,8$
Réduction sur réserves taxées et exonérées	$200 \times 0,4 = 80$	$200 \times 0,8 = 160$
Types de réserve	Taxable : 80 Exonérée : 0	Taxable : 150 Exonérée : 10
Partie sur laquelle le précompte mobilier sera retenu	80	160
PM	$80 \times 0,3 = 24$	$160 \times 0,3 = 48$
Augmentation de la base taxable de la société	0	10

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

Les sociétés A et B devront donc verser un dividende d'au moins 80 pour la société A et 160 pour la société B. Les sociétés peuvent tout à fait décider d'imputer la réduction aux réserves de façon plus importante ou même exclusive. Cela amènera à une augmentation des dividendes et une diminution des remboursements de capital. À l'inverse, il n'est pas possible d'augmenter la partie imputée au capital libéré comme cela se faisait précédemment. Il y a donc d'une certaine façon une taxation minimum lors des réductions de capital lorsque le capital social est constitué en partie de réserves⁷¹.

2.2.2. Nouveau régime d'exonération pour plus-values réalisées sur actions et parts

Avant la période imposable de 2018, l'article 192§1^{er}, al 1^{er} du C.I.R/92 exonérait intégralement les plus-values qu'une petite société pouvait obtenir si elles respectaient les deux conditions relatives à la déduction des RDT, c'est-à-dire la condition d'imposition et la condition de permanence. La condition d'imposition suppose que la société dont relèvent les

⁷¹ Circulaire 2018/C/103 du 02/08/2018 sur le remboursement de capital social : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

actions soit soumise à un impôt normal des sociétés. La condition de permanence, quant à elle, signifie qu'au moment de la cession des actions, la société doit en avoir eu la pleine propriété pendant une période ininterrompue d'au moins un an. Le respect de ces conditions exonérerait donc la plus-value réalisée de façon inconditionnelle et définitive. Le non-respect d'une de ces deux règles n'a pas la même conséquence. Si la condition d'imposition n'était pas remplie, la plus-value serait alors taxée au taux de l'impôt des sociétés, mais si c'est la condition de permanence qui n'est pas remplie, la plus-value sera alors taxée à 25,75%, soit le taux spécial de 25% plus la cotisation complémentaire de crise de 3% (C.I.R/92, art 217, al.1, 2° et 463bis)⁷².

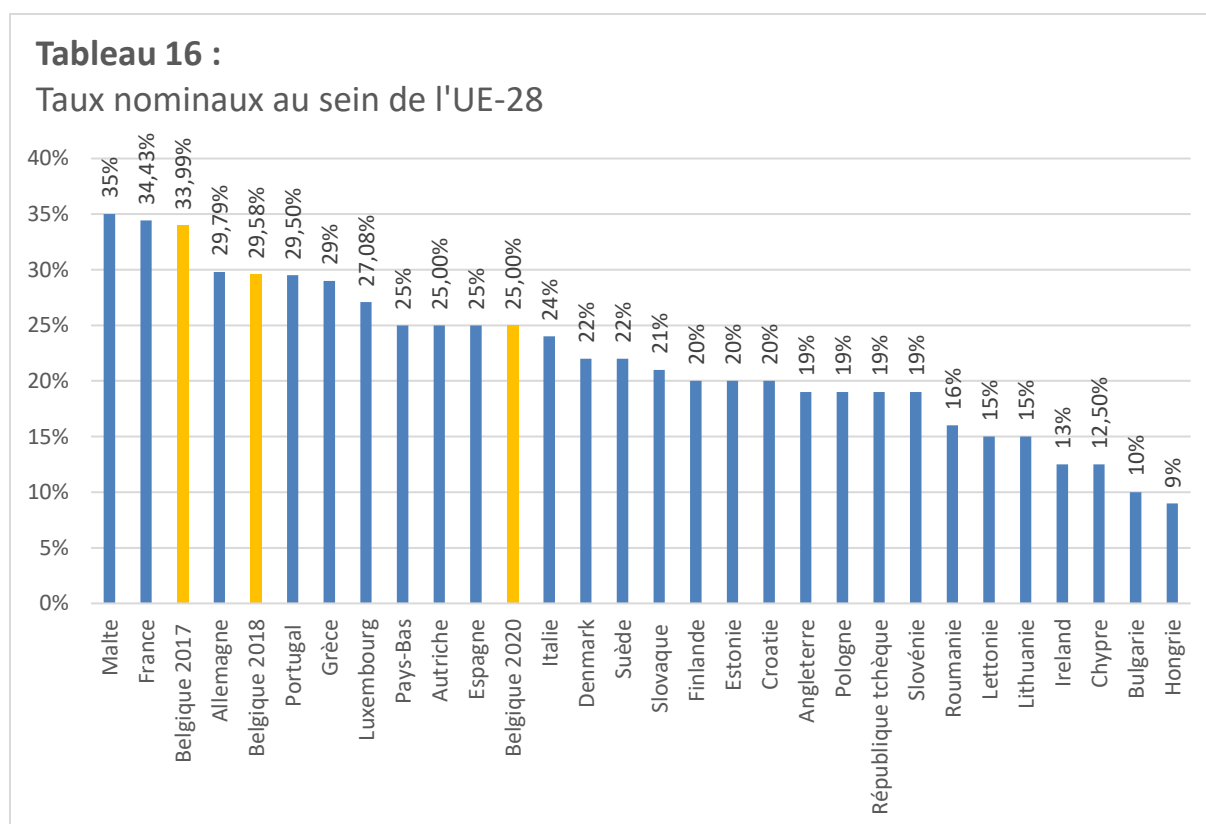
La réforme a durci ces règles en ajoutant une nouvelle condition. À partir de la période imposable 2018, afin d'obtenir l'exonération, il faudra remplir une condition de participation minimale (C.I.R/92, art. 192, §1, al.1). Celle-ci implique que les actions cédées doivent représenter une participation d'au moins 10% des actions de la société ou doivent avoir une valeur d'acquisitions d'au moins 2 500 000€ (C.I.R/92, 202, §2, 1°). Ce nouveau régime ne va pas avoir d'impact sur des sociétés liées, puisque la condition de participation minimale devait être déjà remplie. Cependant, cela aura un impact sur les investissements en actions. De nouveau, la taxation dépendra de la condition non remplie. Si c'est la condition d'imposition, la plus-value sera taxée au niveau de l'impôt des sociétés, dépendant donc du titre de petite société ou non. S'il s'agit d'une des deux autres conditions, la plus-value sera alors soumise soit à un taux spécial de 25,5% ou si la société n'est pas exclue du taux PME un taux de 20,4% si la plus-value ne dépasse pas 100 000€. Il s'agit donc simplement du taux ordinaire ou du taux réduit plus la CCC. Le taux spécial de 25% sera supprimé à partir de 2019 puisqu'à ce moment le taux ordinaire sera de 25% (C.I.R/92, art.217, 2° supprimé).

⁷² Source : <https://www.bdo.be/fr-be/actualites/2017/reforme-tant-attendue-de-limpot-des-societes-a-pa> (30 Aout 15h00)

2.3. Modifications dans le calcul de l'I.SOC

2.3.1. Baisse du taux nominal

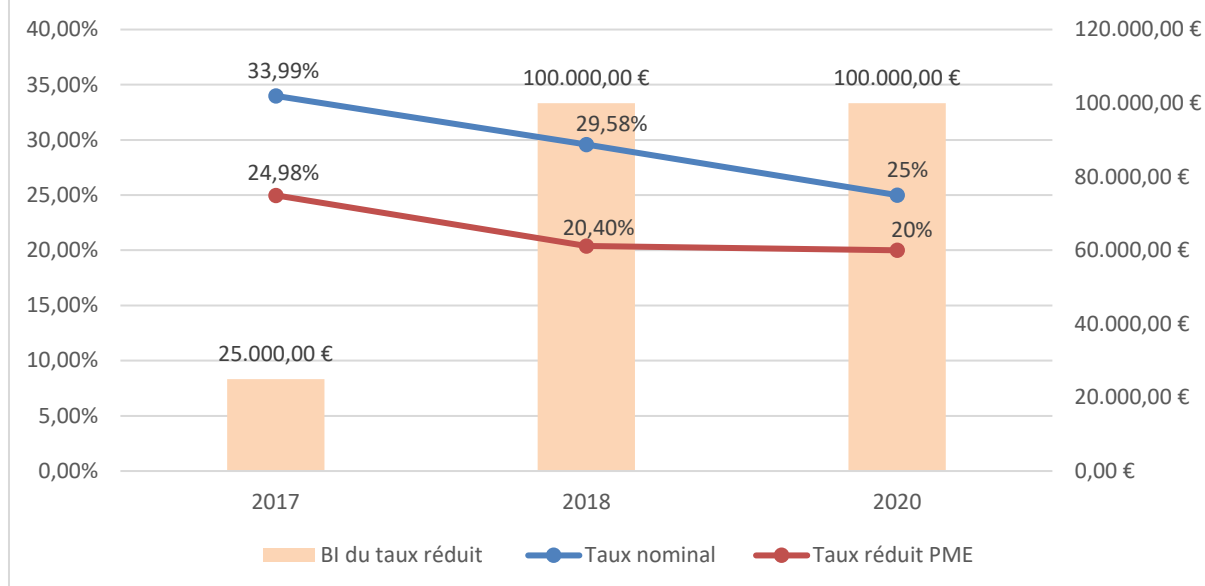
Avec un taux d'impôt des sociétés de 33,99%, la Belgique avait un taux nominal étant dans les plus élevés de l'OCDE (voire même du monde). Il n'y avait alors que les États-Unis (35% à 40%), Malte (35%) et la France (34,43%) qui appliquaient de taux nominaux supérieurs. Cela ne rendait pas la Belgique très attractive de prime abord pour les investisseurs. La réforme va donc remettre la Belgique dans le centre du tableau.



Source : Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020, FEB

Le graphique ne prend pas en compte les changements de taux des autres pays que la Belgique (la France projetée de réduire son taux à 25% et les Pays-Bas à 21%)

Tableau 17 :
Baisse des taux de l'I.Soc



Source : Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020, FEB

Afin d'améliorer l'attractivité internationale, la réforme diminue le taux nominal de 8,99% et le taux réduit des PME de 5,98% d'ici 2020.

Le taux ordinaire passera donc de 33,99% à 25% et le taux réduit, quant à lui, de 24,98% à 20% (C.I.R/92, art. 215 al. 1 et 2). La contribution complémentaire de crise est, quant à elle, passée de 3% à 2% et sera supprimée dès 2020 (C.I.R/92, art. 463bis). Cela fait un certain temps que l'impôt des sociétés belge comporte ces deux taux d'imposition. Le taux ordinaire représente l'imposition classique et le taux réduit favorise les PME. La réforme a maintenu ce principe, mais en le simplifiant largement. Là où précédemment un calcul complexe devait se faire au niveau du taux réduit progressif (seulement 25 000€ pouvait être taxé au taux de 24,98%), le nouveau taux réduit se portera sur les premiers 100 000€ de bénéfice imposable. Tout bénéfice dépassant alors ce montant sera alors taxé au taux normal. Ce taux réduit est uniquement accessible aux petites sociétés étant reconnues comme telles par le code des sociétés.⁷³

La réforme s'est d'ailleurs très fortement axée sur ces petites sociétés afin de les dynamiser pour qu'elles puissent se faire une place dans une concurrence de plus en plus

⁷³ Circulaire 2018/C/116 du 22/10/2018 concernant les modifications apportées aux taux de l'ISOC et à la contribution complémentaire de crise : <https://finances.belgium.be/fr/E-services/fisconetplus>

agressive et ouverte internationalement. Prenons comme exemple une PME faisant un bénéfice imposable de 100.000 €⁷⁴.

Tableau 18 :

Exemple de la différence entre l'ancien et le nouveau régime (exercice d'imposition 2021)

Bénéfice imposable	Ancien système		Réforme finalisée		Différence
	Taux	Impôt dû	Taux	Impôt dû	
100 000€			20%	20 000€	
25 000€	24,9775%	6 244,375€			
65 000€	31,93%	20 754,5€			
10 000€	35,535%	3 553,5€			
		30 552,375€		20 000€	10 552, 375€

Avec l'ancien système, la société aurait payé plus de 30.000€. Désormais, elle ne devra payer que 20.000€ d'impôts, soit une économie d'impôt de 10.553,5€. Il s'agit d'une opportunité pour une petite société leur permettant de développer leurs liquidités ou investir.

Appréciation critique

La baisse du taux nominal est la mesure, et de loin, la plus intéressante pour l'ensemble des sociétés. Même si la diminution du taux réduit n'est pas aussi importante que celle du taux ordinaire (taux ordinaire : - 8,99% ; taux réduit : 4,98%), cette baisse d'imposition reste très intéressante pour les PME.

En outre, le fait que le taux réduit s'applique désormais sur un montant de 100.000,00€, et non plus sur de façon progressive comme précédemment, permet aussi de diminuer l'impôt total dû. Puisque la base imposable soumise au taux réduit est plus élevée et que ce taux réduit est plus faible, cette mesure est fortement favorable aux petites sociétés.

Je trouve l'intégralité de la mesure (la baisse du taux ordinaire et réduit) très intéressante. Il est pour moi plus intéressant de diminuer le taux d'imposition plutôt que de créer des niches fiscales souvent exploitées de façon malhonnête. L'attractivité de la Belgique s'en verra décuplée (en rentrant dans la moyenne d'imposition européenne), mais cela va aussi aider les sociétés belges déjà créées, peu importe leur taille.

⁷⁴ FEB, RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS 2018 – 2020, décembre 2017 : https://www.vbo-feb.be/globalassets/actiedomeinen/fiscaliteit/vennootschapsbelasting/kamer-keurt-verlaging-vennootschapsbelasting-goed-investeringen-zullen-toenemen/2017.12.19_brochure_vennootschapbelasting_fr_v22017-12-19.pdf

2.3.2. Conditions d'accès au taux réduit et impact de la réforme

Avant la réforme, afin de pouvoir bénéficier du taux réduit, il fallait respecter quatre règles :

- Rémunération minimale à au moins un dirigeant de 36.000€
- Être considéré comme une petite société
- Ne pas être repris dans la liste des sociétés exclues
- Ne pas dépasser un dividende de 13% du capital libéré

2.3.2.1 Condition de qualité de petite société (C.I.R/92, art. 215 al. 2)

Afin de pouvoir bénéficier du taux réduit des PME, il faut tout d'abord être considéré comme une petite société selon le code des sociétés et associations (cf. chapitre 2). La réforme ne changera rien dans cette condition.

2.3.2.2. Condition de non-exclusion (C.I.R/92, art. 215 al. 3 1°, 2° et 6°)

Certaines sociétés bénéficiant d'autres régimes particuliers ne pourront avoir le taux réduit. Les sociétés exclues de ce taux restent les mêmes que précédemment :

- Sociétés financières ;
- Sociétés filles d'autres sociétés ;
- Les sociétés qui n'allouent pas à leurs dirigeants non-salariés une rémunération suffisante ;
- Sociétés d'investissement ;
- Sociétés immobilières réglementées ;
- Organismes de financement de pensions.

2.3.2.3. Condition liée aux dividendes

La règle limitant les dividendes à 13% du capital libéré sous perte du taux réduit a été enlevée lors de la réforme. Cela a assoupli d'une certaine manière les conditions d'obtention. Il est désormais tout à fait possible de distribuer un gros dividende tout en conservant réduit très avantageux.

2.3.2.4. Condition de rémunération minimale (C.I.R/92, art. 215 al. 3 4°)

Toutefois la rémunération minimale obligatoire à un des dirigeants est quant à elle passée de 36.000€ à 45.000€, représentant une forte augmentation (C.I.R/92 art. 219quinquies). Si le revenu imposable de la société venait à être inférieur à 45.000€, celle-ci n'est pas tenue de verser une rémunération minimale de ce montant de 45 000€. Elle bénéficiera du taux réduit en octroyant à au moins un des dirigeants d'entreprise une rémunération égale ou supérieure au résultat fiscal de la période imposable. Cette mesure a pour but de dissuader les indépendants de passer en société de façon irréfléchie, n'ayant en tête qu'une diminution du taux d'imposition, passant de l'IPP à l'ISOC (cette volonté d'éviter l'impôt étant encore plus marqué suite à la baisse significative du taux réduit).

Tableau 18 :		
Exemple de la condition de rémunération minimum si revenu imposable inférieur à 45.000		
Résultat fiscal de la période	Rémunération la plus élevée donnée à un dirigeant	Application du taux réduit
25.000 €	30.000 €	La société bénéficie du taux réduit
25.000 €	25.000 €	
25.000 €	15.000 €	La société n'a pas versé un salaire suffisant que pour bénéficier du taux réduit

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

Seules les sociétés débutantes (établies dans les quatre ans à compter du 1er janvier de l'exercice d'imposition) et les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de coopération peuvent bénéficier du taux réduit même en l'absence d'une rémunération suffisante. Cependant, il faut être très vigilant au fait que la date de départ de ces quatre premières années est celle d'inscription à la banque carrefour des entreprises. Dès lors, si la personne avait tout d'abord lancé son entreprise en personne physique, il faut reprendre cette date en compte et non la date de dépôt au greffe de l'acte de constitution de la nouvelle société. Cet avantage est donc proposé aux personnes qui voudraient se lancer à partir d'aujourd'hui dans une fonction entrepreneuriale et non aux personnes voulant passer de l'IPP à l'ISOC après plus de quatre années d'anciennetés.

Il est possible pour des sociétés liées dont au moins la moitié des dirigeants d'entreprise sont les mêmes personnes dans chacune des sociétés concernées de reprendre l'ensemble des rémunérations versées à la même personne. Les rémunérations seront alors cumulées, mais

devront s'élever à non pas 45.000€, mais 75.000€ pour respecter la règle du salaire minimal obligatoire. De plus, il n'existe pas d'exception au montant de 75.000€ au cas où la base imposable consolidée des sociétés liées serait inférieure à ce montant ou encore pour des sociétés débutantes. Ce système est très avantageux, car il évite aux sociétés liées de verser des salaires de 45 000€ à plusieurs dirigeants⁷⁵.

2.3.2.4.1. Perte du taux réduit lors du non-respect de la condition de rémunération du gérant

Comme dit précédemment, la rémunération minimale allouée à au moins un dirigeant d'entreprise est passée de 36 000€ à 45 000€ à partir de la période imposable 2018. En cas de rémunération insuffisante, la société perd alors son privilège à avoir le taux réduit et initialement devait payer une cotisation spéciale fiscalement déductible à titre de frais professionnel d'un montant de 5,1% (5% + 2% de CCC) pour la période imposable 2018, de 5% (suite à l'annulation de la CCC) pour la période imposable de 2019 et 10% à partir de la période imposable de 2020. La base imposable de cette cotisation était alors la différence entre 50% du revenu imposable majoré de la rémunération la plus élevée attribué à un dirigeant d'entreprise personne physique (cela ne pouvant dépasser 45.000€) et la rémunération la plus élevée qui est attribuée par la société à un de ses dirigeants.

L'UCM, qui défend les PME, a trouvé cette cotisation spéciale impensable. Il s'agissait là d'une « *double peine* »⁷⁶ pour les petites sociétés qui ne respectaient pas cette condition puisque, celles-ci se voyaient perdre le taux réduit et devaient payer une cotisation distincte supplémentaire.

L'UCM a dès lors bataillé afin de faire retirer cette cotisation spéciale très pénalisante pour les PME. Tout d'abord, ils réussirent à faire passer la cotisation à 5% (elle devait être initialement augmenté à 10 % à partir de l'exercice d'imposition 2021). Ce fut une grande victoire de l'UCM lorsque l'état décida d'annuler avec effet rétroactif cette cotisation spéciale le 13 avril 2019.

D'autres éléments incohérents ont été mis en avant par l'UCM par rapport à l'augmentation de la rémunération minimum :

⁷⁵ C. Schotte, Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019, calcul de l'impôt

⁷⁶ FERY S., 2019, « Bye Bye « cotisation distincte ». Un seul mot : Victoire ! », UCM Voice : <https://www.ucmvoice.be/2019/04/05/bye-bye-cotisation-distincte-un-seul-mot-victoire/>

- « La condition de la rémunération minimale (45.000 € ou moins si la règle des 50/50 s'applique) devrait être acquise lorsque la rémunération est attribuée à au moins un travailleur, salarié ou dirigeant.
- La société peut légitimement choisir de consacrer ses moyens à son expansion, plutôt qu'à la rémunération de ses dirigeants. La pénaliser dans ces choix est une atteinte à la liberté d'entreprendre.
- L'augmentation de la rémunération minimale peut engendrer des risques de sous-capitalisation.
- A investissement personnel égal de 2 associés-dirigeants, on comprendrait mal qu'un dirigeant perçoive 45.000 € et l'autre non. »⁷⁷

Ceux-ci proposent de découper cette augmentation de la rémunération minimum en deux phases : la première phase amènerait cette rémunération minimum à 40.000€ pour 2018. La deuxième phase serait d'atteindre les 45.000€ pour l'année 2020. Ce phasage suivrait alors les données du terrain puisque la rémunération moyenne est de 42.365,70€⁷⁸ pour l'année 2018. Cela permettrait à cette mesure compensatoire d'être un peu plus en lien avec ce que vive les PME et pourrait ainsi limiter son impact négatif.

Tableau 19 :

Transfert de la taxation de l'I.Soc à l'IPP avec la condition de rémunération minimale

Rémunération minimale de 36 000 €	Rémunération minimale de 45 000 €	Différence entre les deux régimes
Tranche 1 : $12\,990\text{€} \times 0,25 = 3\,247,5\text{€}$	Tranche 1 : $12\,990\text{€} \times 0,25 = 3\,247,5\text{€}$	dTranche 1 : 0 €
Tranche 2 : $9\,300\text{€} \times 0,4 = 3\,720\text{€}$	Tranche 2 : $9\,300\text{€} \times 0,4 = 3\,720\text{€}$	dTranche 2 : 0 €
Tranche 3 : $13\,710\text{€} \times 0,45 = 6\,090\text{€}$	Tranche 3 : $17\,370\text{€} \times 0,45 = 7\,816,5\text{€}$	dTranche 3 : 1 726, 5 €
	Tranche 4 : $5\,340\text{€} \times 0,5 = 2\,670\text{€}$	dTranche 4 : 2 670 €
$\Sigma \text{tranches} = 13\,057,5\text{€}$	$\Sigma \text{tranches} = 17\,454\text{€}$	$\Sigma \text{dtranches} = 4\,396,5\text{€}$

Source : basé sur le tableau de becompta⁷⁹

Ce tableau met en avant la partie du résultat qui sera désormais taxé à l'IPP et non plus à l'I.Soc. Cette condition de rémunération fiscale amènera les PME à déboursé 4 396,5 € (au

⁷⁷Source : <https://www.ucmvoice.be/2018/07/20/la-reforme-de-limpot-des-societes-lheure-est-a-levaluation/> consulté : 20/12/2019

⁷⁸ Source : <https://www.ucmvoice.be/2018/07/20/la-reforme-de-limpot-des-societes-lheure-est-a-levaluation/> consulté 20/12/2019

⁷⁹ Source : <https://www.becompta.be/dossiers/calcul-impot/calcul-impot-personnes-physiques-calcul-ipp> consulté 29/12/2019

niveau fiscal) en plus chaque année pour conserver leur droit au taux réduit. Dès lors, si l'avantage fiscal obtenu à l'I.Soc est inférieur à ce montant, la société sera perdante au bout du compte puisqu'elle payera d'un côté ce qu'elle a obtenu de l'autre.

Appréciation critique

L'augmentation de 9.000 € de la rémunération minimum d'au moins un des dirigeants, la faisant passer de 36.000 € à 45.000 €, est de loin la plus désavantageuse des mesures compensatoires touchant les PME. La taxation de cette rémunération, étant à l'IPP et non plus à l'I.Soc, représente donc une énorme perte fiscale pour les petites sociétés. Initialement présentée comme une volonté de limiter le nombre de personnes physiques passant en sociétés à la suite de la baisse des taux, il s'agit là d'un bâton mit dans les roues des petites sociétés, certes à venir, mais aussi existantes.

En plus de complexifier l'accès au taux réduit avec cette augmentation de la rémunération minimum, l'état a initialement voulu punir les sociétés ne la respectant pas avec la mise en place d'une cotisation spéciale.

À mon sens, une augmentation de la condition de rémunération minimum afin de bénéficier du taux réduit n'aurait pas dû avoir lieu ou aurait dû être nettement moins élevée (telle qu'une indexation) puisque la réforme a été vantée comme une aide aux PME avec une baisse du taux réduit. De plus, il faudrait intégrer des cas particuliers comme par exemple lorsqu'une société se trouve en difficulté⁸⁰.

Pour finir, cette mesure compensatoire reprend d'un côté (IPP) ce qu'elle a donné de l'autre (ISOC).

⁸⁰ <https://www.ucmvoice.be/2018/07/20/la-reforme-de-limpot-des-societes-lheure-est-a-levaluation/>

2.3.4. Sanctions liées aux versements anticipés insuffisants

Les versements anticipés sont utilisés par l'administration fiscale afin de répartir la charge de l'impôt sur l'année entière via 4 versements (le 10 avril, 10 juillet, 10 octobre et le 20 décembre) et non un seul. La société soumise à l'ISOC peut alors choisir le montant qu'elle souhaite verser à chaque date sans contrainte particulière. Cependant, si les versements anticipés ne sont pas assez importants, une majoration d'impôt sera alors due de la part de la société (C.I.R/92, art. 218).

Cette majoration est calculée d'une part la majoration de l'impôt des sociétés et d'autre part la bonification des versements anticipés réalisés durant l'année (Plus le versement anticipé s'est produit tôt, plus la bonification sera intéressante)⁸¹.

A) Majoration globale

Ce taux de majoration est calculé en faisant 2,25 fois le taux de référence. Ce dernier étant très bas et ayant même atteint 0%, la loi-programme du 3 août 2016 a prévu que le taux de référence ne pouvait être inférieur à 1%, ce qui amenait donc la majoration à minimum 2,25 %. Ce taux multiplie alors la base de calcul qui est composé de l'impôt des sociétés, augmenté de la contribution complémentaire de crise et diminué des précomptes imputables, de la Q.F.I.E et des crédits d'impôt.

$$\text{Taux de majoration} * \text{Base de calcul} = \text{Majoration globale}$$

B) Bonification des versements anticipés

Afin d'avantager les sociétés qui respecteraient cette répartition de la charge de l'impôt à travers l'année, 4 bonifications sont mises en place aux dates de versements. La bonification des versements anticipés est donc la somme de ces 4 montants

VA 1 du 10 avril : 3 x taux de référence.

VA 2 du 10 juillet : 2,5 x taux de référence

VA 3 du 10 octobre : 2 x taux de référence

⁸¹ Source : Filo-Fisc, Les versements anticipés à l'impôt des sociétés (ISoc), Mise à jour : 26/03/2018, <http://www.filo-fisc.be/Downloads/VAI.pdf>

VA 4 du 20 décembre : 1,5 x taux de référence

Avec donc un minimum respectif de majoration de 3%, 2,5%, 2% et 1,5% suivant la loi-programme du 3 août 2016.

$$\sum VA = \text{Bonification des versements anticipés}$$

C) Majoration totale effective

La majoration totale effective sera simplement la différence entre la majoration globale et les bonifications obtenues

$$A - B = \text{majoration positive}$$

Il y aura donc une majoration de l'impôt pour la société si la différence entre ces deux montants est donc positive. Il ne sera néanmoins pas question d'une réduction d'impôt à l'inverse, si la différence était négative. Si la majoration devait être inférieure à 0,5% de l'impôt qui sert de base au calcul ou égal à 50€, celle-ci n'aurait pas lieu.

Afin de rendre les versements anticipés très pénalisants, si ceux-ci ne sont pas respectés, la réforme a augmenté le taux de référence minimum à 3% à partir de l'exercice d'imposition 2019. Dès lors, le taux de majoration globale minimum est de 6,75% et les bonifications sont respectivement de 9%, 7,5%, 6% et 4,5%. De plus, la règle annulant la majoration lorsque celle-ci ne dépasse pas 0,5% de l'impôt ou 50 est supprimée avec de conserver la punition du manque de versement anticipé, même s'il s'agit d'un faible montant. Ces deux nouvelles mesures veulent inciter les sociétés à respecter l'utilisation des versements anticipés de façon correcte et en temps voulu.

Les jeunes sociétés bénéficient depuis 2004 d'un régime de faveur leur permettant de ne pas devoir obligatoirement faire des versements anticipés. Durant les trois premiers exercices comptables à partir de leur constitution, les petites sociétés ne subiront pas de majoration d'impôt pour insuffisance de versements anticipés. Afin de pouvoir bénéficier de ce régime de faveur, la société doit être considérée comme une petite société.

Exemple de mauvaise répartition de versements anticipés :

La société A est considérée comme une petite société bénéficiant ainsi du taux réduit. Son bénéfice imposable est de 200 000€ et elle bénéficie de crédits d'impôt de 5 000€.

Les versements anticipés de la société sont égaux à 40 500€

- 10 avril : 3 000€
- 10 juillet : 3 500€
- 10 octobre : 4 000€
- 20 décembre : 30 000€

Tableau 20 :		
Exemple de mauvaise répartition de versements anticipés		
	Exercice d'imposition 2018	Exercice d'imposition 2021
Impôt des sociétés dû (CCC comprise)	$25\,000 * 24,98\%$ $+65\,000 * 31,93\%$ $+110\,000 * 35,54\%$ $=66\,093,5\text{ €}$	$100\,000 * 20\%$ $+100\,000 * 25\%$ $=45\,000\text{ €}$
Crédit d'impôt	5 000 €	
Base de calcul	61 093,5 €	40 000 €
Taux de majoration	2,25%	6,75%
Majoration globale	$61\,093,5 * 2,25\% = 1374,6\text{ €}$	$40\,000 * 6,75\% = 2700\text{ €}$
VA 1	$3\,000 * 3\% = 90\text{ €}$	$3\,000 * 9\% = 270\text{ €}$
VA 2	$3\,500 * 2,5\% = 87,5\text{ €}$	$3\,500 * 7,5\% = 262,5\text{ €}$
VA 3	$4\,000 * 2\% = 80\text{ €}$	$4\,000 * 6\% = 240\text{ €}$
VA 4	$30\,000 * 1,5\% = 450\text{ €}$	$30\,000 * 4,5\% = 1\,350\text{ €}$
Bonification des VA	$\Sigma VA = 707,5\text{ €}$	$\Sigma VA = 2\,122,5\text{ €}$
Majoration totale effective	$1374,6 - 707,5 = 667,1\text{ €}$	$2700 - 2122,5 = 577,5\text{ €}$
Majoration totale effective (en terme relatif)	$667,1 / 66\,093,5 = 1\%$	$577,5 / 40\,000 = 1,4\%$
Majoration totale effective inverse	$66\,093,5 * 1,4\% = 954,22\text{ €}$	$40\,000 * 1\% = 400\text{ €}$

Comme on peut le voir, la société aurait, peu importe l'exercice d'imposition, eu une majoration de l'impôt dû suite à une mauvaise répartition lors de versements anticipés (la plus grosse partie ayant été faite lors du VA4 qui a la bonification la plus faible).

La majoration totale effective est plus élevée lors de l'exercice d'imposition 2018, mais cela est exclusivement dû au fait que la base de calcul est elle-même plus élevée. En termes de proportion, la majoration du nouveau régime est plus pénalisante que l'ancienne puisque celle-ci augmente l'impôt dû de 1,4% (alors que précédemment, la majoration relative n'était que de 1%). Cela est encore plus simple à visualiser en inversant les taux de majoration effectifs.

Afin d'éviter ce genre de pénalités, une meilleure répartition des versements anticipés durant l'année est nécessaire. En conservant les mêmes versements anticipés que pour l'exemple précédent, soit 40 500€, il est possible de ne pas avoir de majoration d'impôt.

Exemple de bonne répartition de versements anticipés :

Pour cet exemple je ne prendrai que le cas de l'exercice d'imposition 2021, car c'est ce vers quoi la réforme se tourne.

Les versements anticipés de la société sont égaux à 40 500€

- 10 avril : 10 125€
- 10 juillet : 10 125€
- 10 octobre : 10 125€
- 20 décembre : 10 125€

Tableau 20 :

Exemple de bonne répartition de versements anticipés :

	Exercice d'imposition 2021
Impôt des sociétés dû (CCC comprise)	$100\,000 * 20\%$ $+100\,000 * 25\%$ $=45\,000\text{€}$
Crédit d'impôt	
Base de calcul	40 000€
Taux de majoration	6,75%
Majoration globale	$40\,000 * 6,75\% = 2700$
VA 1	$10\,125 * 9\% = 911,25$
VA 2	$10\,125 * 7,5\% = 759,37$
VA 3	$10\,125 * 6\% = 607,5$
VA 4	$10\,125 * 4,5\% = 455,63$
Bonification des VA	$\sum VA = 2733,75$
Majoration totale effective	$2700 - 2733,75 = 0$

Source : inspiré de la loi du 25 décembre 2017

Aucune majoration ne sera due puisque les versements anticipés sont correctement répartis. Néanmoins il n'y aura pas de diminution de l'impôt dû, même si les bonifications sont supérieures à la majoration globale.

Afin de ne pas payer de majoration d'impôt, il est donc très important de faire des versements relativement importants pour le VA1 et VA2 puisque c'est ceux-ci qui permettront à la bonification d'être supérieur à la majoration. Une bonne répartition doit normalement suffire pour ne pas être pénalisé.

Appréciation critique

Cette forte augmentation des majorations d'impôts est pour moi dans la même optique que la cotisation distincte pour rémunération insuffisante. Il s'agit d'une volonté de l'état de punir le non-respect de leurs exigences (tel que la condition de rémunération minimum ou, ici, la juste répartition des versements anticipés). Le plus dommageable pour les PME est que ce système ne prend pas en compte la situation dans laquelle se trouve une société. Imaginons une société ayant de graves soucis de liquidité en début d'année. Celle-ci ne pourra pas facilement allouer une partie suffisante de ses liquidités disponibles au paiement des versements anticipés. Cela aura pour conséquence de l'amener à payer des majorations d'impôt beaucoup plus importantes que précédemment alors que celle-ci est déjà en difficultés.

2.3.5. Cotisation sur commissions secrètes

Les cotisations sur commissions secrètes ont subi deux grandes modifications lors de la réforme. Le taux des bénéfices dissimilés ne sera plus réduit de moitié lorsque les bénéfices sont réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable ultérieur (C.I.R/92, art. 219, al.2 modifié et 4 supprimé ; art. 445 §1^{er}, al.5). Ensuite, afin de rendre ce genre de cas plus rare, la réforme considère que dorénavant de telles cotisations ne pourront plus être déductibles (C.I.R/92, art.198 §1^{er}, 1^o). Sans la déductibilité de ces cotisations, ainsi que la conservation du taux plein même lorsque les bénéfices sont réintégrés, on ressent la volonté de lutter contre ce genre de pratique en rendant les sanctions réellement pénalisantes, là où l'ancienne déduction l'était nettement moins⁸².

2.4 Conclusion des appréciations critiques

Suite aux analyses de ces diverses mesures prises lors de la réforme de l'impôt des sociétés, on peut facilement remarquer que les mesures mises en avant comme étant bénéfiques pour les petites sociétés sont très vite contrebalancées par des mesures compensatoires largement désavantageuses.

⁸² « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME », IPCF - Pacioli, n°458, 2018, p. 12.

Mesures Favorisant les PME	Mesures compensatoires
<ul style="list-style-type: none"> - Baisse du taux nominal 	<ul style="list-style-type: none"> - Perte du taux réduit lors du non-respect de la condition de rémunération du gérant
<ul style="list-style-type: none"> - Déduction pour investissement - Modifications apportées aux R.D.T 	<ul style="list-style-type: none"> - Nouveau calcul pour la limitation de la déductibilité des frais de voiture - Sanctions liées aux versements anticipés insuffisants - Nouvelle condition d'exonération des provisions pour risques et charges - Modalités d'amortissement - Suppression de certaines exonérations à caractère économique intéressant les PME (bonus du tutorat et personnel supplémentaire PME) - Suppression de la réserve d'investissement - Amendes non déductibles

Comme ce tableau le montre, il y a plus de mesures compensatoires que de mesures favorisant les PME. Cependant, toutes les mesures ne s'équivalent bien sûr pas en termes d'impact sur les PME. En vert se trouve la mesure favorisant le plus les PME, soit la baisse du taux nominal, ainsi que du taux réduit. En rouge, la perte du taux réduit lors du non-respect de la condition de rémunération du gérant représente, et de loin, la mesure compensatoire la plus en défaveur des PME.

Chapitre 5 : Exemple concret sur l'impact des nouvelles mesures de la réforme de l'impôt des sociétés sur les PME

Dans ce chapitre, je reprendrai tout d'abord l'exemple d'une petite société, « Garage Lampert » afin de voir l'impact de plusieurs mesures. Durant cet exemple, je reprendrai l'ancien régime (comme si celui-ci avait continué), pour ensuite le comparer avec le nouveau et enfin en tirer des conclusions. Bien sûr, cet exemple ne reprendra pas l'ensemble des modifications faites par la réforme. Cela n'aurait pas de réelle logique, puisqu'il est peu fréquent qu'une société bénéficie de l'ensemble des mesures. Je finirai ce chapitre en développant une réflexion critique sur l'ensemble des mesures mises en place par la réforme.

Section 1 : Exemple de l'impact de la réforme sur la société « Garage Lampert »

1.1. Description générale de la société « Garage Lampert »

La société « Garage Lampert » est société de réparation automobile wallonne située à Namur. Celle-ci s'occupe principalement de la réparation de voitures toutes marques. Après plusieurs années dans le rouge, la société redémarre sur les chapeaux de roue. Afin de s'agrandir et obtenir plus de visibilité, un nouveau garage a ouvert à Marche-en-Famenne en octobre de la période imposable 2019. De plus, l'intégralité des revenus devant être taxés provient de Belgique. La société est reconnue comme étant une petite société selon le code des sociétés (CSA. Art 1 :24§1 ; anciennement C. Soc. Art 15 §1) et bénéficie ainsi du taux réduit en respectant les conditions.

1.2. Détermination du résultat fiscal

1.2.1. Mouvements des bénéfices réservés imposables

La société a créé durant la période imposable 2019 une provision pour grosses réparations et entretiens pour un montant de 100 000€. En plus de ce montant, le reste des mouvements des bénéfices réservés imposables est positif pour un montant de 500 000€.

Ancien régime

La société peut exonérer la provision pour grosses réparations et entretiens, car celle-ci respecte les conditions d'exonérations. Les mouvements des bénéfices réservés imposables sont donc de 500 000€

Total des mouvements des bénéfices réservés imposables : 500 000€.

Nouveau régime

Suite à l'ajout de la nouvelle condition d'exonération ne permettant qu'aux provisions découlant d'obligations contractuelles, légales ou réglementaires d'être exonéré, cette provision pour grosses réparations et entretiens n'est dès lors plus exonérée et se retrouve donc dans les mouvements des bénéfices réservés imposables.

Total des mouvements des bénéfices réservés imposables : 600 000€

Comparaison entre ancien et nouveau régimes

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
500 000 €	600 000 €	100 000 €	20%

1.2.2. Dépenses non admises

La société a mis à disposition de deux ouvriers des voitures de société suivant les caractéristiques suivantes :

Marque	Prix	moteur	Co ² /km	Carburant
Mazda	25 000 €	diesel	90	2 000 €
Citroën	20 000 €	essence	150	5 000 €

Les deux ouvriers ont aussi bénéficié d'une carte carburante

Les autres dépenses non admises de la société s'élèvent à 30 000€.

Ancien Régime

Le taux de déductibilité est repris dans le tableau suivant⁸³ :

Emissions de CO2 - DIESEL (en g/km)	Emissions de CO2 - ESSENCE (en g/km)	Emissions de CO2 - 100% ÉLECTRIQUE	POURCENTAGE DE DÉDUCTION FISCALE
		0	120%
< 60	< 60		100%
61 - 105	61 - 105		90%
106 - 115	106 - 125		80%
116 - 145	126 - 155		75%
146 - 170	156 - 180		70%
171 - 195	181 - 205		60%
> 195 ou non connu	> 205 ou non connu		50%

La Mazda est donc déductible à 90 % et la Citroën a 75 %, et le carburant à 75%.

Les dépenses non admises représentent la partie ne pouvant être déduites. Cela représentant donc 10% pour la Mazda, 25% pour la Citroën et 25% pour le carburant.

DNA Mazda = 25 000 * 10% = 2 500 €

DNA Citroën = 20 000 * 25% = 5 000 €

DNA carburant = 7 000 * 25% = 1750€

Total des dépenses non admises = **39 250 €**

Nouveau régime

La réforme a apporté une nouvelle formule pour le calcul de la limitation de la déductibilité des frais de voiture et limite la déductibilité des frais de carburant au taux ainsi obtenu pour la voiture :

$$120\% - (0,5 * \text{coefficient lié au moteur et carburant} \\ * \text{nombre de grammes de CO}^2\text{émis par le véhicule par kilomètre})$$

Coefficient pour moteur diesel : 1 Coefficient pour moteur essence : 0,95

⁸³ Source : <https://www.moniteurautomobile.be/conseils-financiers/taux-de-deductibilite-pour-voitures-de-societe.html> (20 juillet 15h00)

Déductibilité Mazda : $120 - (0,5 * 1 * 90) = 75 \%$ → partie non déductible : 25%

Déductibilité Citroën : $120 - (0,5 * 0,95 * 150) = 48,75\%$ → partie non déductible : 51,25%

DNA Mazda et carburant : $27\,000 * 25\% = 6\,750\text{€}$

DNA Citroën et carburant : $25\,000 * 51,25\% = 12\,812,5\text{€}$

Total des dépenses non admises = **49 562,5€**

Comparaison entre ancien et nouveau régimes

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
39 250€	49 562,5€	10 312,5 €	26,27%

1.2.3. Récapitulatif du résultat fiscal

	Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
Résultat fiscal	539 250 €	649 562,5 €	110 312,5 €	20,5%
Mouvements des réserves taxables	500 000€	600 000€	100 000 €	20%
DNA	39 250€	49 562,5€	10 312,5 €	26,27%

1.3. Déductions fiscales

1.3.1. Éléments non imposables

La société a des éléments non imposables pour un montant de 5 000€

Ancien et nouveau régime

Il n'y a pas eu de modifications des éléments imposables lors de la réforme. Dès lors, les deux régimes reprennent le même montant de déduction, soit **5 000 €**.

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
5 000 €	5 000 €		

1.3.2. Revenus définitivement taxés

La société a des RDT pour un montant total de 50 000 €. Cependant, 30 000 € proviennent de la période, tandis que le reste avait été reporté.

Ancien régime

L'intégralité des RDT (peu importe si cela provient de l'année écoulée ou des années précédentes) est déductible à 95%.

$$\text{RDT} : 50\,000 * 95\% = \mathbf{47\,500\text{€}}$$

Nouveau régime

Désormais, la déduction pour RDT est divisée en deux parts. La première étant constituée des RDT de l'année se retrouve dans le premier groupe, tandis que la deuxième étant constituée des RDT reportés se retrouve dans le deuxième groupe soumis à la règle de la corbeille. En outre, la déductibilité des RDT est passée de 95 à 100%.

RDT de l'année : **30 000€**

RDT reportés : **20 000€**

	Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
RDT total	47 500 €	50 000 €	2 500 €	5%
De l'année		30 000 €		
Reportés		20 000 €		

1.3.3. Déduction pour investissement

La société a opté pour la déduction pour investissement plutôt que pour la déduction des intérêts notionnels. D'ailleurs la société a investi un montant de 300 000 € dans le garage se situant à Marche-en-Famenne. Cet investissement respecte les conditions permettant la déduction pour investissement ordinaire.

Ancien régime

La société bénéficie de la déduction pour investissement ordinaire de 8% sur le montant de l'investissement :

$$\text{DPI} = 300\,000 * 8\% = \mathbf{24\,000\,€}$$

Nouveau régime

La société bénéficie du taux de déduction pour investissement ordinaire temporaire de 20 % sur le montant de l'investissement :

$$\text{DPI} = 300\,000 * 20 \% = \mathbf{60\,000\ €}$$

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
24 000 €	60 000 €	36 000 €	150 %

1.3.4. Déductions des pertes fiscales antérieures

Durant plusieurs années, la société a été dans le rouge accumulant ainsi une perte fiscale de 150 000 €.

Ancien et nouveau régime

À part en termes de position dans les déductions, la déduction pour pertes fiscales antérieures n'a pas changé suite à la réforme. Pour les deux régimes, une déduction de la perte, soit **150 000 €**, est donc possible.

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
150 000 €	150 000€		

1.3.5. Récapitulatif des déductions fiscales de la société

Ancien régime	Nouveau régime
---------------	----------------

Résultat fiscal de la période et ventilation de leur provenance			
Résultat fiscal de la période imposable	539 250 €	Résultat fiscal de la période imposable	649 562,5 €
Ventilation des bénéfices suivant leur provenance		Ventilation des bénéfices suivant leur provenance	
Résultat fiscal	539 250 €		649 562,5 €

Déduction du premier groupe			
Déduction des éléments non imposables	5 000€	Déduction des éléments non imposables	5 000€
RDT	47 500€	RDT de l'année	30 000€
Déduction des revenus de brevets		Déduction des revenus de brevets à titre transitoire	
Déduction pour revenus d'innovation		Déduction des revenus d'innovation de l'année	
Déduction pour capital à risque		Déduction pour investissement de l'année et reportée	60 000€
Déduction des pertes antérieures	150 000€	Déduction de transferts intra-groupe	
		Base imposable intermédiaire	554 562,5€

Dédution du second groupe			
Dédution pour investissement	24 000€	Dédution pour capital à risque incrémentale	
Dédution pour capital à risque reportée de périodes imposables antérieures		RDT reportés	20 000€
		Dédution pour revenus d'innovation reportée	
		Pertes fiscales antérieures reportées	150 000€
		Ancien stock de DCR reporté (illimité)	
		Ancien stock de DCR reporté (sur les 7 périodes imposables suivantes)	
Base imposable	312 750 €		384 562,5 €

1.4. Calcul de l'impôt des sociétés

Ancien régime

Le calcul étant progressif, il se décompose ainsi⁸⁴ :

Tranche du bénéfice	Taux	Impôt du
0 à 25 000 €	24,98%	6 244,38€
25 000 à 90 000€	31,93%	20 754,5€
90 000 à 312 750€	35,54%	79 165,35€
Montant total de l'impôt dû		106 164,23€

Nouveau régime

Le calcul du taux réduit suit la simple formule suivante :

Montant total de l'impôt dû : $100\,000 * 20\% + 284\,562,5 * 25\% = \mathbf{91\,140,63\,€}$

Comparaison entre ancien et nouveau régimes

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
106 164,23 €	91 140,63 €	- 15 023,6 €	-14,15%

1.5. Sanctions liées aux versements anticipés insuffisants

La société n'a pas réparti suffisamment ses versements anticipés durant la période imposable :

10 avril 2019	10 000 €
10 juillet 2019	20 000 €
10 octobre 2019	50 000 €
20 décembre 2019	30 000 €

⁸⁴ Source : Filo-Fisc, Les versements anticipés à l'impôt des sociétés (ISoc), Mise à jour : 26/03/2018, <http://www.filo-fisc.be/Downloads/VAI.pdf>

La société n'a pas de crédit d'impôt pour cette période imposable. Pour différencier avant et après la réforme, je reprendrai dans l'ancien régime le taux de référence de 1% et de 3% pour le nouveau régime.

Ancien régime

1. Calcul de la majoration globale

Majoration globale : $106\,164,23 * 2,25\% = 2\,388,7\text{ €}$

2. Calcul de la bonification des versements anticipés

Bonification : $(10\,000 * 3\%) + (20\,000 * 2,5\%) + (50\,000 * 2\%) + (30\,000 * 1,5\%) = 2\,250\text{ €}$

3. Calcul de la majoration totale effective

Majoration totale : $2\,388,7 - 2\,250 = \mathbf{138,7\text{ €}}$

Nouveau régime

1. Calcul de la majoration globale

Majoration globale : $106\,164,23 * 6,75\% = 7\,166,09\text{ €}$

2. Calcul de la bonification des versements anticipés

Bonification : $(10\,000 * 9\%) + (20\,000 * 7,5\%) + (50\,000 * 6\%) + (30\,000 * 4,5\%) = 4\,050\text{ €}$

3. Calcul de la majoration totale effective

Majoration totale : $7\,166,09 - 4\,050 = \mathbf{3\,116,09\text{ €}}$

Comparaison entre ancien et nouveau régimes

Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
138,7 €	3 116,09 €	2 977,39 €	2146 %

1.6. Conclusion de l'exemple

Afin de clarifier l'exemple, je vais reprendre ci-dessous l'impôt dû par la société, ainsi que la majoration que la société devra payer à la suite de la mauvaise gestion des versements anticipés :

	Ancien régime	Nouveau régime	Différence (€)	Différence (%)
Base imposable	312 750 €	384 562,5 €	71 812,5	22,96%
Résultat fiscal	539 250 €	649 562,5 €	110 312,5 €	20,5%
Total des déductions	226 500 €	265 000 €	38 500 €	17%
Total à payer	106 302,93 €	94 256,72 €	- 12 046,21	- 11,33%
Impôt dû	106 164,23 €	91 140, 63 €	- 15 023,6 €	-14,15%
Majoration totale effective	138,7 €	3 116,09 €	2 977,39 €	2146 %

Durant le processus d'imposition, on peut voir que le résultat fiscal repris est plus grand dans le nouveau système. Cela provient ici d'un durcissement des conditions d'exonérations de certaines provisions, entraînant ainsi celles qui ne répondent plus à ces critères à devenir taxables. Cet élargissement provient aussi de l'augmentation des dépenses non admises avec la mise en place d'un système de déduction des voitures de sociétés et du carburant étant bien moins avantageux que précédemment. Cependant, à l'instar de la base imposable, les déductions ont quant à elles aussi augmenté. Cette forte augmentation des déductions provient principalement de l'élévation temporaire du taux de déduction pour investissement. L'augmentation du résultat fiscal étant plus grande que celle des déductions, la base imposable de la période va augmenter elle aussi, amenant donc le contribuable à être taxé sur un plus grand revenu. Néanmoins, l'impôt dû sera inférieur à l'ancien régime et cela pour deux raisons :

1. Tout d'abord la baisse du taux réduit et l'abandon de la CCC permet bien évidemment une diminution de l'impôt dû ;
2. Mais un autre élément important de cette baisse significative d'imposition provient de la base sur laquelle se porte ce taux réduit. Alors que l'ancien système utilisait un calcul progressif, appliquant le taux réduit de 24,98% seulement sur les 25 000 € de la première tranche, le nouveau régime applique le nouveau taux réduit sur 100 000€. Cela simplifie bien entendu les calculs, mais représente aussi un avantage fiscal, car si un calcul progressif avait été conservé, l'impôt serait plus élevé.

Au niveau de la majoration totale effective, celle-ci a volontairement été plus pénalisante afin de faire respecter la bonne distribution des versements anticipés durant l'année. Il s'agit donc d'une volonté de l'administration de faire respecter les règles en vigueur avec un outil fiscal très contraignant.

En conclusion, « Garage Lampert » voit une baisse de son imposition à l'I.Soc de 11%. Si les versements anticipés avaient été rentrés à temps, cette baisse aurait presque été de 15%. Cependant, cette diminution de l'impôt dû à l'I.Soc ne représente pas un gain net pour la société. L'augmentation de la rémunération minimale à au moins un dirigeant va amener à une taxation supplémentaire mais à l'IPP et non plus à l'I.SOC. L'imposition des personnes physiques étant nettement supérieur à celle des sociétés, le gain de la société est donc tout à fait relatif. De plus, l'une des mesures qui a permis cette baisse d'impôt à l'I.Soc n'est que temporaire (DPI). Cette augmentation de la DPI étant que limité dans le temps, il ne s'agit donc pas d'une mesure réellement bénéfique pour les PME (sauf si celle-ci venait à perdurer).

Chapitre 6 : Conclusion

La conclusion de ce mémoire aura pour but de répondre à la question : « la réforme de l'impôt des sociétés va-t-elle favoriser les petites sociétés ? »

Il est important pour pouvoir répondre à cette question de reprendre les éléments les plus favorables, ainsi que les plus négatifs de la réforme de l'impôts des sociétés. Cela afin de voir si, en règle générale, cette réforme a bel et bien été en faveur des petites sociétés comme annoncé lors de sa mise en place.

Au niveau des mesures avantageuses pour les petites sociétés, nous pouvons d'abord mettre en avant le déplacement de certaines opérations de déductions comme notamment la déduction pour investissement. Cela permettant de favoriser cette DPI qui se voit aussi accorder une augmentation de taux de déduction temporairement plus élevé. Un autre élément intéressant est la conservation du taux réduit lors d'une distribution de plus de 13% de son capital libéré en dividendes (problématique de la requalification des intérêts en dividendes). Cependant, la mesure phare qui fera gagner les petites sociétés à l'I. Soc est la baisse des taux d'imposition (taux ordinaire et taux réduit), ainsi que l'application du taux réduit sur la première tranche de 100.000 €.

Malgré cela, le résultat final de la réforme n'est pas spécialement positif pour les petites sociétés et c'est principalement à cause de l'augmentation de la rémunération minimum à verser à au moins un dirigeant. Cette forte augmentation fait passer une partie importante du résultat de la petite société à la personne physique. Ce montant de 45.000€ n'étant alors pas taxé à l'I. Soc, mais bien à l'IPP qui est nettement moins avantageux. De plus, un agrandissement de la base taxable a limité l'impact de la diminution des taux puisque ceux-ci s'appliqueront désormais sur un plus grand résultat fiscal. Enfin, de nombreuses mesures compensatoires restent très désavantageuses pour les petites sociétés, tel que le nouveau calcul pour la limitation de la déductibilité des frais de voiture.

En point final de ce mémoire, je dirais que la réforme s'est dite bénéfique pour les petites sociétés, mais que les mesures favorisant les PME sont contrebalancées par des mesures compensatoires sévères et très désavantageuses. Je ne pense pas que ce genre de « réforme » soit suffisamment importante pour qu'elle puisse se dire en faveur des PME (Un budget aurait dû être mis en place puisqu'une aide aura forcément un coût). Si le but avait réellement été de soulager les PME des fortes charges fiscales qui leur incombent, une réforme reprenant le

système du « Tax cut » aurait été beaucoup plus intéressante. Certaines mesures compensatoires auraient alors pu être envisagées, mais n'auraient pas dû viser à stabiliser le budget de l'état. Or la neutralité budgétaire de cette réforme montre le peu de volonté de changer structurellement la fiscalité. De plus, la volonté première de cette réforme a d'ailleurs été, à mon sens, beaucoup plus dirigé vers l'attractivité internationale que le développement du marché des PME.

Cependant, il est possible de mêler l'international et le marché des PME, qui, je le rappelle, représente une partie importante de l'économie belge. Plusieurs agents facilitateurs ont d'ailleurs été mis en place par les régions pour permettre à de plus petites structures de se développer au niveau international. Ainsi, FIT, Bruxelles Invest & Export et l'AWEX sont là afin de permettre aux PME d'aller les marchés internationaux via divers aides et subsides⁸⁵. Je vois donc dans ces différentes institutions une opportunité de croissance et développement pour les entreprises belges qui sont souvent réputées dans leurs domaines. Nonobstant, ces institutions sont régionales et non au niveau de la Belgique elle-même. Le développement d'une structure commune pourrait sans doute faciliter la visibilité à la fois des entreprises, mais aussi de l'institution elle-même (il serait plus cohérent au niveau international que l'on reprenne le nom de Belgique plutôt que le nom des 3 régions). Le développement d'une telle structure serait, à mon sens, une réelle avancée au niveau international pour l'économie belge (les PME ne se délocalisant moins que les grandes sociétés). De plus, le marché des PME est plus stable et apporte des emplois de meilleure qualité, que ce soit au niveau du type de contrat que du bonheur au travail⁸⁶, que les grandes sociétés. C'est pourquoi, ce genre de développement serait, à mon sens, plus intéressant qu'une réforme de la fiscalité qui pénalise le poumon économique du pays.

En phrase de fin je dirais que : La réforme de l'impôt des sociétés ne va pas favoriser les petites sociétés.

⁸⁵ Source : <http://www.awex-export.be/fr/aides-et-subsides> Consulté le 31/12/2019

⁸⁶ Source : <https://www.chefdentreprise.com/Chef-d-entreprise-Magazine/Article/Le-BONHEUR-est-dans-LES-PME-38489-1.htm> Consulté le 31/12/2019

Bibliographie

Documents

1. **CABINET FEDERAL MINISTERIEL DES FINANCES (SPF Finances) ET DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE** (Bruxelles). *Réforme de l'impôt des sociétés* [Document PDF]. Dernière mise à jour en octobre 2017. 22 p.
2. **DARTE, D. YVES ; N.** *Maîtriser l'I.Soc : guide pratique*. 15^{ième} édition. Liège : Edipro, 2018, 760 p. ISBN 9782-8749-6360-5
3. **DEDECKER, Wim ; SELVAIS, Thomas / CABINET D'AVOCAT DÉPARTEMENT FISCAL DE LIEDEKERKE**. *Réforme du code des sociétés : Séminaire CEDCF*, 28 mars 2018, Bruxelles [Présentation Powerpoint]. Dernière mise à jour le 28 mars 2018. 31 p.
4. **DEGREVE, Emmanuel ; VERSCHULDEN, Peter ; DE BACKER, Savid ; LITANNIE, Thierry**. *La plus grande réforme fiscale en 15 ans : module 1 : Congrès 2017 Forum for the Future.be*, 22 et 22 novembre 2017, Bruxelles. [Présentation Powerpoint] Dernière mise à jour le 1^{er} décembre 2017. 77 p.
Disponible via l'adresse : https://www.tamtam.pro/ftp/uploads/slots/fichiers/2017/12/ISOC_Module%201-2017_12_01_11_29_31.pdf
5. **DÉPARTEMENT FISCAL DE LIEDEKERKE**. *Réforme de l'impôt des sociétés* [Présentation Powerpoint]. Dernière mise à jour le 18 janvier 2018. 124 p.
Téléchargeable via l'adresse : <http://www.ifa-belgium.eu/index.php/fr/congres-et-conferences/conferences>
6. **DIDIER, Jean-Guy**. *Les principes de détermination du revenu imposable d'une société* [Document PDF]. Dernière mise à jour le 1^{er} octobre 2017. 46 p.
Disponible via l'adresse : <http://www.ipcf.be/uploads/documents/ISOC.pdf>

7. **FEDERATION DES ENTREPRISES DE BELGIQUE.** *Réforme de l'impôt des sociétés 2018-2020* [Brochure]. Décembre 2017, 13 p.

8. **FIDUCIAIRE MONTGOMERY** (Watermael-Boistfort). *Réforme de l'ISoc* [Présentation Powerpoint]. Dernière mise à jour le 16 mars 2018. 65 p.
 Disponible via l'adresse : <http://www.fmg.be/wp-content/uploads/2018/04/S%C3%A9minaire-interne-r%C3%A9forme-isoc-2018.pdf>

9. **KCFIN.** *Réformes de l'impôt des sociétés L 25.122017 (MB 29.12.2017) : Les principaux axes* [Document PDF]. Dernière mise à jour le 9 juillet 2018. 24 p.
 Disponible via l'adresse : <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-reforme-isoc-2018.pdf>

10. **SCHOTTE, C.** *Cours de fiscalité d'entreprise 2018-2019* [document PDF]. 2018.
 Support de cours : Cours « Fiscalité d'entreprise » Université de Namur, filière science de gestion, année académique 2018-2019

11. **SCHOTTE, C.** La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés : « Aspect I. Soc internes » : séminaire aux Ateliers des Fucam, 17,24 avril et 8 mai 2018, Mons

12. **SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES** (Bruxelles). *Memento fiscal 2018 : Administration générale expertise et support stratégiques ; service d'études* [Document PDF]. Dernière mise à jour le 21 février 2019. 327 p.
 Disponible via l'adresse : https://finances.belgium.be/sites/default/files/Statistieken_SD/FM_MF_TS_StM/MF2_018_V01_complet.pdf

13. **SOCOFIDEX** (Tournai), **AVISOR** (Tournai). *La réforme 2018 de l'ISoc* [Présentation Powerpoint]. Dernière mise à jour le 18 janvier 2018. 56 p.
 Disponible via l'adresse : <http://www.socofidex.be/wp-content/uploads/2018/01/seminaire18012018.pdf>

14. **TREVISAN, Vincent ; MEUNIER, Florence ; MAURO, Anthony / DELOITTE PRIVATE (Liège).** *Réforme de l'impôt des sociétés : Prenez les devants* : Séance d'information, 11 décembre 2017, Namur [Document Powerpoint]. Dernière mise à jour le 6 décembre 2017. 71 p.

Législation

15. Circulaire 2018/C/43 concernant la déductibilité fiscale des frais payés anticipativement [en ligne]. M.B. 10/04/2018, 4 p
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/5e410202-15fa-4ce6-806f-49881b08149b
16. Circulaire 2018/C/103 sur le remboursement de capital social [en ligne]. M.B. 03/08/2018, 19 p.
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/4c5bd89f-5bd8-41ff-b04b-a17d83aafcea
17. Circulaire 2018/C/106 concernant l'arrêt n° 24/2018 du 01.03.2018 de la Cour constitutionnelle sur le recours en annulation contre la Fairness Tax [en ligne]. M.B. 03/09/2018, 9 p
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/fe318f0b-983c-4d00-9ebc-2c8e8987f9d2
18. Circulaire 2018/C/116 concernant les modifications apportées aux taux à l'ISoc et à la contribution complémentaire de crise [en ligne]. M.B. 22/10/2018, 12 p
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/fe318f0b-983c-4d00-9ebc-2c8e8987f9d2

[discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/74b1c3c4-b21d-4a9e-b09f-ad868ee84695](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/74b1c3c4-b21d-4a9e-b09f-ad868ee84695)

19. Circulaire 2018/C/118 relative aux provisions pour risques et charges exonérées à l'ISoc [en ligne]. M.B. 26/10/2018, 6 p
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/b186d304-c133-417d-9d37-b48fe2a4b676?highlight=provision%20pour%20risques%20et%20charges
20. Circulaire 2019/C/37 relative aux modifications apportées en matière de « taux d'intérêt du marché » pour la déductibilité des intérêts à titre de frais professionnels [en ligne]. M.B. 30/04/2019, 3 p
[Consulté le 26/07/19]. Disponible à l'adresse :
https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/circular-letters/circular-letters-corporate-income-tax/5c4ea5e0-7580-4a5b-956b-0bf6da6ddc7d
21. Directive 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.
22. Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

23. **Chambre des Représentants de Belgique.** *Proposition de loi portant réforme de l'impôt des sociétés*, décembre 2017, DOC 54 2864/(2017-2018)

Disponible

via

l'adresse :

<https://www.dekamer.be/FLWB/pdf/54/2864/54K2864006.pdf>

24. **Chambre des Représentants de Belgique.** *Projet de loi instaurant une déduction fiscale pour capital à risque*, mai 2005, DOC 51 1778/(2004/2005).

Disponible

via

l'adresse :

<https://www.dekamer.be/FLWB/pdf/51/1778/51K1778005.pdf>

25. **Chambre des Représentants de Belgique.** *Projet de loi portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus*, juin 2018, DOC 54 3147/(2017-2018)

Disponible

via

l'adresse :

<https://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/3147/54K3147008.pdf>

26. **MONITEUR BELGE.** *Tableau de correspondance*, 24 juin 2019, n°64917.

Articles

27. **VANDEN HEEDE, Felix.** « La réforme de l'impôt des sociétés pour les sociétés PME ». In : *IPCF-Pacioli*, 29 janvier 2018, n°458, pp. 1-15.

28. **VAN HEMELLEN, Roel.** « Déduction des intérêts notionnels ou déduction pour investissement ? ». In : *IPCF – Pacioli*, 17 octobre 2016, n°432, pp. 1-4.

29. **DELOBRE, F.** « Le régime fiscal de la déductibilité des pertes antérieures à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés ». In : *IPCF – Pacioli*, 15 octobre 2002, n°128, pp. 1-4.

30. **FERY, S** « Bye Bye « cotisation distincte ». Un seul mot : Victoire ! », UCM Voice 2019

Disponible via l'adresse :

<https://www.ucmvoice.be/2019/04/05/bye-bye-cotisation-distincte-un-seul-mot-victoire/> « consulté le 29/12/2019 »

Annexes

1. La loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l'impôt des sociétés.
2. Déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2018.
3. Déclaration fiscale de l'exercice d'imposition 2019.

Table des matières

AVANT-PROPOS	1
REMERCIEMENTS	2
PLAN	3
LISTE DES TABLEAUX	4
CHAPITRE 1 : INTRODUCTION	5
CHAPITRE 2 : CADRE JURIDIQUE DE LA QUALITÉ DE PETITE SOCIÉTÉ	7
SECTION 1. DÉFINITION ET CRITÈRES DE LA NOTION DE LA PETITE SOCIÉTÉ DANS LE DROIT BELGE DES SOCIÉTÉS	7
SECTION 2. RÈGLE DE LA CONSISTANCE	8
SECTION 3. LES SOCIÉTÉS LIÉES.....	9
3.1. <i>Définition et méthodes d'adaptation des critères</i>	9
3.2. <i>Méthode classique : consolidation des comptes</i>	10
3.3. <i>Méthode alternative : addition des critères</i>	11
CHAPITRE 3 : LES OPÉRATIONS DE LA DÉTERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE À L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS ...	12
SECTION 1. COMPARAISON ENTRE L'ANCIEN ET LE NOUVEAU RÉGIME.....	12
1.1. <i>Création de deux groupes de déductions fiscales</i>	12
1.1.1. Aspects théoriques	12
1.1.2. Comparaison de l'ancien et du nouvel ordre de la détermination de la base imposable	13
1.1.3. Réflexions sur les modifications opérées dans l'ordre des déductions fiscales.....	15
1.1.3.1. Exemple du choix entre DCR et DPI ordinaire ancien régime.....	15
1.1.3.2. Exemple du choix entre DCR et DPI ordinaire nouveau régime	16
SECTION 2. NOUVEAU RÉGIME : LES 14 OPÉRATIONS DE LA DÉTERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE ET LA RÈGLE DE LA CORBEILLE	18
2.1. <i>Deuxième groupe et règle de la corbeille</i>	18
2.1.1. Aspect théorique	18
2.1.2. Exemples de la règle de la corbeille.....	19
2.2. <i>Analyse schématique des 14 opérations</i>	21
2.2.1. Première opération : résultat fiscal de la période imposable	21
2.2.1.1. La variation des réserves taxables de la p.i	21
2.2.1.1.1. Les réserves apparaissant dans les réserves comptables.....	22
2.2.1.1.2. Les provisions comptables	23
2.2.1.1.3. Les réserves n'apparaissant pas dans les réserves comptables	24
2.2.1.2. Les dépenses non admises	25
2.2.1.3. Les dividendes distribués	27
2.2.1.4. Résultat fiscal de la p.i.....	27
2.2.2. Deuxième opération : ventilation du résultat fiscal selon sa provenance géographique	28

2.2.3. Déductions fiscales- premier groupe	29
2.2.3.1. Troisième opération : éléments non imposables	29
2.2.3.2. Quatrième opération : revenus définitivement taxés de l'année	30
2.2.3.3. Cinquième opération : revenus de brevets à titre transitoire	31
2.2.3.4. Sixième opération : déduction des revenus d'innovation de l'année	32
2.2.3.5. Septième opération : déduction pour investissement de l'année et reportée	33
2.2.3.6. Huitième opération : déduction de transferts intra-groupe	34
2.2.4. Déductions fiscales – deuxième groupe	35
2.2.4.1. Neuvième opération : déduction pour capital à risque incrémentale	35
2.2.4.2. Dixième opération : revenus définitivement taxés reportés	36
2.2.4.3. Onzième opération : déduction pour revenus d'innovation reportée	36
2.2.4.4. Douzième opération : pertes fiscales antérieures reportées	36
2.2.4.5. Treizième opération : ancien stock de DCR reporté (illimité)	37
2.2.4.6. Quatorzième opération : ancien stock de DCR reporté (sur les 7 périodes imposables suivantes)	37
CHAPITRE 4 : ANALYSE DES ASPECTS DE LA RÉFORME DU 25 DÉCEMBRE 2017 IMPACTANT LES PME	39
SECTION 1. OBJECTIF ET NEUTRALITÉ BUDGÉTAIRE DE LA RÉFORME	39
1.1 Objectif de la réforme	39
1.2 Neutralité de la réforme	42
SECTION 2. ANALYSE SYNTHÉTIQUE DES DIFFÉRENTES MODIFICATIONS DE LA RÉFORME IMPACTANT LES PME	44
2.1 Modifications dans la détermination de la base imposable	44
2.1.1 Modifications dans la détermination du résultat fiscal de la période imposable	44
2.1.1.1 Modifications dans les réserves taxables	44
2.1.1.1.1 Suppression de la réserve d'investissement	44
2.1.1.1.2 Nouvelle condition d'exonération des provisions pour risques et charges	45
2.1.1.1.3 Modalités d'amortissement	47
2.1.1.2. Modifications dans les dépenses non admises	49
2.1.1.2.1 Charges payées d'avance	49
2.1.1.2.2 Amendes non déductibles	52
2.1.1.2.3 Nouveau calcul pour la limitation de la déductibilité des frais de voiture	53
2.1.1.3 Modifications dans les dividendes distribués	57
2.1.1.3.1 Régime de requalification des intérêts payés par une PME en dividendes distribués	57
2.1.1.4. Sort des suppléments du résultat fiscal et contrôle fiscal	59
2.1.2 Modifications dans les déductions fiscales	60
2.1.2.1. Suppression de certaines exonérations à caractère économique intéressant les PME (bonus du tutorat et personnel supplémentaire PME)	60
2.1.2.2. Déduction pour investissement	61
2.1.2.3 Modifications apportées aux R.D.T	62
2.1.2.4 Déduction pour capital à risque incrémental	62
E) Régime transitoire pour la déduction du vieux stock des excédents de DCR accumulés	68
2.1.2.5. Nouvelle déduction de transfert intra-groupe et embryon de consolidation fiscale	70
2.2. Modifications de certaines exonérations fiscales	71

2.2.1 Réduction de capital	71
2.2.1.1 Modification du code des sociétés	71
2.2.1.2 Création d'une fiction légale lors d'une réduction de capital.....	71
2.2.1.2.1 Ancien régime	71
2.2.1.2.2. Nouveau régime.....	73
2.2.2. Nouveau régime d'exonération pour plus-values réalisées sur actions et parts	77
2.3. Modifications dans le calcul de l'I.SOC	79
2.3.1. Baisse du taux nominal	79
2.3.2. Conditions d'accès au taux réduit et impact de la réforme	82
2.3.2.1 Condition de qualité de petite société (C.I.R/92, art. 215 al. 2)	82
2.3.2.2. Condition de non-exclusion (C.I.R/92, art. 215 al. 3 1°, 2° et 6°)	82
2.3.2.3. Condition liée aux dividendes	82
2.3.2.4. Condition de rémunération minimale (C.I.R/92, art. 215 al. 3 4°)	83
2.3.2.4.1. Perte du taux réduit lors du non-respect de la condition de rémunération du gérant.....	84
2.3.4. Sanctions liées aux versements anticipés insuffisants.....	87
2.3.5. Cotisation sur commissions secrètes.....	92
2.4 Conclusion des appréciations critiques	92

CHAPITRE 5 : EXEMPLE CONCRET SUR L'IMPACT DES NOUVELLES MESURES DE LA RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS SUR LES PME..... 94

SECTION 1 : EXEMPLE DE L'IMPACT DE LA RÉFORME SUR LA SOCIÉTÉ « GARAGE LAMPERT »	94
1.1. DESCRIPTION GÉNÉRALE DE LA SOCIÉTÉ « GARAGE LAMPERT ».....	94
1.2. Détermination du résultat fiscal	94
1.2.1. Mouvements des bénéfices réservés imposables	94
Ancien régime	95
Nouveau régime.....	95
Comparaison entre ancien et nouveau régimes.....	95
1.2.2. Dépenses non admises	95
Ancien Régime.....	96
Nouveau régime.....	96
Comparaison entre ancien et nouveau régimes.....	97
1.2.3. Récapitulatif du résultat fiscal	97
1.3. Déductions fiscales	97
1.3.1. Éléments non imposables.....	97
Ancien et nouveau régime	97
1.3.2. Revenus définitivement taxés	98
Ancien régime	98
Nouveau régime.....	98
1.3.3. Déduction pour investissement.....	98
Ancien régime	98
Nouveau régime.....	99
1.3.4. Déductions des pertes fiscales antérieures	99

Ancien et nouveau régime	99
1.3.5. Récapitulatif des déductions fiscales de la société	100
1.4. Calcul de l'impôt des sociétés	102
Ancien régime	102
Nouveau régime	102
Comparaison entre ancien et nouveau régimes.....	102
1.5. Sanctions liées aux versements anticipés insuffisants	102
Ancien régime	103
Nouveau régime	103
Comparaison entre ancien et nouveau régimes.....	103
1.6. Conclusion de l'exemple.....	104
CHAPITRE 6 : CONCLUSION.....	106
BIBLIOGRAPHIE	108
DOCUMENTS	108
LÉGISLATION.....	110
ARTICLES	112
ANNEXES.....	113